FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE RENNES

Des dérogations apportées aux principes du droit civil par la loi de finances du 13 juillet 1925 en matière de successions

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Sciences juridiques)

présentée et soutenue le Jeudi 8 Juillet 1926 à 15 heures

PAR

YVES MARCHAND

Membres du Jury { MM. THÉLOHAN, Professeur, Président.
GIRAUD, Professeur.
LEBLANC, Chargé de Cours.

RENNES
IMP. EDONEUR
65, AVENUE DU MAIL

1926

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41549206_0038

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE RENNES

Des dérogations apportées aux principes du droit civil par la loi de finances du 13 juillet 1925 en matière de successions

THÈSE POUR LE DOCTORAT
(Sciences juridiques)

présentée et soutenue le Jeudi 8 Juillet 1926 à 15 heures

PAR

YVES MARCHAND

Membres du Jury
MM. THÉLOHAN, Professeur, Président.
GIRAUD, Professeur.
LEBLANC, Chargé de Cours.

RENNES
IMP. EDONEUR
65, AVENUE DU MAIL

1926

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

BIBLIOGRAPHIE

ARMILHON.— *Des répercussions civiles des innovations fiscales.* Thèse, Paris 1923.

DELAUDE. — *La fraude en matière d'enregistrement et de droits de mutation par décès et les projets de loi pour sa répression* — Thèse de doctorat, Grenoble 1912.

GARNIER. — *La fraude fiscale en matière de succession* Thèse de doctorat, Paris 1911.

GIRARD. — *De l'évasion fiscale, en matière de droits de mutation par décès.* Thèse de doctorat, Paris 1916.

HAPPE. — *La saisine héréditaire et les projets de loi actuels relatifs à sa suppression, dans le but d'enrayer les fraudes fiscales par dépôt de valeurs à l'étranger* — Thèse de doctorat, Paris 1921.

LARRUE. — *Des aliénations à fonds perdu ou sous réserve d'usufruit au profit de successibles en ligne directe.* Thèse, Paris 1911.

PLANIOL. — *Traité du droit civil.* Tome III.

VALLIER. — *Le fondement du droit successoral en droit français*. Thèse, Paris 1902.

Instructions générales de l'Enregistrement.

Journal officiel. — Débats parlementaires et documents parlementaires de la Chambre des Députés et du Sénat — années 1924 et 1925.

Journal des Notaires et des Avocats — année 1926.

Revue de l'Enregistrement.

INTRODUCTION

Au lendemain de la guerre de 1914-1918, l'un des problèmes qui, sans contredit, se posa avec le plus d'acuité devant le gouvernement et le Parlement français, fut de trouver les ressources indispensables pour faire face aux dépenses occasionnées par le terrible cataclysme qui avait fait disparaître les hommes et avait dévasté le territoire. Les payements stipulés de l'Allemagne, dans le traité de Versailles, à supposer qu'ils eussent été intégralement effectués, n'y pouvaient suffire. Il était nécessaire de demander aux pays déjà appauvri par la guerre, un nouveau sacrifice financier. On y eut recours : le tarif des impôts existants fut considérablement augmenté, et de nouveaux impôts furent créés. Mais, à mesure que les charges fiscales augmentaient, l'intérêt qu'avait le contribuable à s'y soustraire devenait plus grand. La fraude s'accrut d'autant plus, qu'on s'aperçut de bonne heure que l'administration n'avait pas à sa disposition les moyens nécessaires pour en venir à bout.

Les lois fiscales en créant de nouvelles ressources, en prenant des mesures contre la fraude, portèrent des atteintes nombreuses au principe longtemps incontesté que le droit fiscal, en raison de son caractère spécial, doit se conformer au droit civil : le droit fiscal, chargé de déterminer l'assiette, le taux et le mode de recouvrement des contributions publiques, frappait-il d'un tarif variable les actes ou les mutations suivant leur nature, suivant qu'ils portaient sur des meubles ou sur des immeubles, le droit civil, dans chaque cas particulier, déterminait la nature de la convention ou du bien en présence duquel on se trouvait : la loi fiscale établissait-elle des impôts différents pour les commerçants et les non-commerçants, pour les actes de commerce et ceux qui ne le sont pas, la loi civile déterminait quelles personnes étaient commerçantes, quels actes étaient commerciaux. Pour la perception des droits de mutation par décès, variables suivant le degré de parenté de l'héritier avec le défunt, c'est la loi civile qui fixait la dévolution héréditaire. Enfin l'Etat créancier de l'impôt n'avait que les droits et les garanties reconnus par la loi civile à tous les créanciers.

Si, déjà, quelques lois de finances avaient battu en brèche le principe de la subordination de la loi fiscale à la loi civile, aucune ne comportait de dérogations aussi nombreuses et aussi importantes que le projet de budget de recettes pour l'exercice 1925. Ce projet poursuivait deux buts : procurer au Trésor de nouvelles ressources et combattre la fraude.

Pour donner au Trésor le complément de ressources dont il avait besoin, le projet de loi de finances de 1925 laissa de côté le droit civil. Un certain nombre de ses dispositions n'étaient inspirées que par le désir d'agir

sur les relations entre particuliers, pour les empêcher d'avoir recours à certains actes, et par là d'agir sur le droit civil. C'est ainsi qu'il assujetissait les donations aux droits de mutation par décès et exigeait le rapport des libéralités entre vifs à la succession du donateur, pour le calcul de la taxe successorale, supprimant par là toute différence, au point de vue fiscal, entre donations et successions, en vue de diminuer le nombre des libéralités entre vifs. Dans le même ordre d'idées, il doublait les droits de transfert, de conversion et de transmission sur les parts de fondateurs, et il créait une taxe complémentaire sur le revenu des actions à vote plural et privilégiées, voulant ainsi détourner les capitalistes de certaines formes de valeurs mobilières.

Mais le projet ne se bornait pas à exercer une action indirecte sur le droit civil, il y apportait ouvertement des dérogations : il assujetissait au droit de transcription, frappant les mutations immobilières, les licitations qui, en droit civil, ne produisent qu'un effet déclaratif. Les cessions de droit au bail, considérées par le droit civil comme des cessions de droit mobilier étaient assujetties au tarif de cession des droits immobiliers.

Bien plus, pour augmenter le rendement des impôts, des modifications aux dispositions du droit civil étaient proposées : nullité des transferts de créance constatés par la remise d'une grosse au porteur, limitation de la vocation héréditaire aux collatéraux du quatrième degré, suppression de la vocation héréditaire de l'enfant adoptif à toute succession s'ouvrant dans sa famille naturelle.

Si, en vue de créer de nouvelles ressources fiscales le projet de budget ménageait peu le droit civil, à plus

forte raison en était-il de même, lorsqu'il avait en vue de combattre la fraude. De nombreuses présomptions en faveur de l'Etat bouleversaient le système des preuves du droit commun : les ventes faites par une personne âgée ou malade à ses présomptifs héritiers étaient présumées être des donations déguisées : les biens, dont l'usufruit appartenait au défunt et la nue propriété aux présomptifs héritiers, étaient censés faire partie de la succession pour la pleine propriété ; l'héritier renonçant était considéré comme acceptant, lorsque sa renonciation avait pour résultat de diminuer le montant des droits de mutation par décès ; l'enfant adoptif était considéré comme étranger à son père adoptif décédé, pour le calcul de la taxe successorale et assujetti aux tarifs des droits de mutation frappant les neveux, s'il avait été adopté après vingt-cinq ans ; enfin et surtout la saisine héréditaire des héritiers légitimes et naturels était supprimée.

Ce projet, malgré ses excellentes intentions, parut trop révolutionnaire. Seules un petit nombre des dispositions dérogeant au droit civil ont été adoptées. Les unes tendent à augmenter le rendement d'impôts préexistants : tels sont l'art. 34 tendant à assujettir les cessions de droit au bail au tarif immobilier de 12 %, l'art. 39 qui assujettit à l'impôt sur les bénéfices commerciaux et à l'impôt sur le chiffre d'affaires, les personnes se livrant habituellement à des opérations d'achat d'immeubles ou de fonds de commerce, en vue de les revendre ; l'art. 41 qui assujettit les licitations au droit de transcription. — Les articles 45, 51 et 52 de la loi du 13 juillet 1925, en créant des présomptions légales en faveur de l'État ou en restreignant la saisine

des héritiers sur les biens situés à l'étranger, ont en vue de déjouer la fraude.

Les dérogations apportées au droit civil dans le but de déjouer la fraude, ont une portée beaucoup plus grande que celles auxquelles on a eu recours pour augmenter les recettes du Trésor. Ces dernières vont plutôt à l'encontre d'une interprétation de la loi qu'à l'encontre d'un texte formel, ou d'un principe incontestable.

En assujetissant au droit immobilier les cessions de de droit au bail, l'art. 34 de la loi du 13 juillet 1925 méconnait l'interprétation de la jurisprudence qui voit dans la cession du droit au bail, un droit mobilier ; il consacre une théorie soutenue vers 1860, par un jurisconsulte éminent, Troplong, qui en analysant la nature du droit au bail, y découvrit des éléments immobiliers.

D'ailleurs, l'innovation de l'art. 34 aura une application très restreinte, puisqu'elle restera étrangère aux cessions de droit au bail, consécutives aux cessions de commerce ; or c'est à peu près le seul cas de cession de droit au bail.

Ce que nous avons dit de l'art. 34 s'applique également à l'art. 39. Les personnes qui se livrent à des opérations d'achat d'immeubles en vue de la revente, sont considérées comme non commerçantes par la jurisprudence, par suite d'une interprétation, peut être erronée de l'art 632 du code de commerce. Pour qu'il y ait acte de commerce, dit cet article, il faut la réunion de trois éléments : 1° un achat ; 2° un achat portant sur des denrées ou des marchandises ; 3° un achat réalisé en vue d'une revente ou d'un louage. Or il faut s'en tenir, dit la jurisprudence, pour la détermination des marchandises, à la définition du mot « Merx » que

donne Ulpien au Digeste L 66 « *De verborum significatione* » : *Mercis appellatio ad res mobiles tantum pertinet.* Quatre éléments caractérisent les marchandises, qui ne se retrouvent pas dans les opérations portant sur les immeubles : facilité de transmission, valeur vénale habituellement déterminée par un prix courant, simplicité de transactions et rapidité des échanges. Les immeubles, au contraire, ont une valeur variable et incertaine, où bien souvent la convenance entre plus que la considération du revenu ; la transmission des immeubles est lente, compliquée et fréquemment embarrassée « d'un cortège d'hypothèques et de charges réelles » (1).

Aussi, en ce qui concerne les marchands de biens, l'institution de la faillite ne présente-t-elle que peu d'intérêt ; l'actif qui répond de la bonne exécution des engagements pris envers les tiers n'est pas en général susceptible de disparaître rapidement. La juridiction civile s'impose, pour les contestations qui s'élèvent au sujet des contrats relatifs aux immeubles, lesquels peuvent mettre en jeu des questions délicates, portant sur l'organisation de la propriété foncière, le régime des hypothèques, contestations dont la solution exige une formation juridique complète qui ne peut se trouver que chez des juges de carrière et que n'ont pas besoin d'avoir ceux chargés de connaître les difficultés soulevées à l'occasion des actes de commerce. D'ailleurs, pour la jurisprudence, l'esprit de la loi n'est pas douteux si on se reporte à la déclaration de Portalis dans

(1) Rapport du Conseiller Ménard, Cass. 4 juin 1850, D. 1850-1-163.

le discours préliminaire sur le code civil (1) : « la distinction des immeubles et des richesses mobilières nous donne l'idée des choses purement civiles et des choses commerciales. Les richesses mobilières sont le partage du commerce, les immeubles sont particulièrement du ressort de la loi civile ». Le législateur qui connaissait les troubles, les scandales et les krachs auxquels avaient donné lieu les spéculations sur les biens nationaux voulait, pour en éviter le retour, excepter les opérations immobilières de la réglementation de faveur établie pour les commerçants et les laisser assujetties aux règles étroites du code civil.

D'ailleurs, qu'en matière commerciale la compétence maxima du premier ressort est fixée au taux unique de 1500 francs, tandis qu'en matière civile, elle varie suivant qu'il s'agit d'actions personnelles ou mobilières, auquel cas on retrouve le taux de 1500 francs, ou d'actions immobilières, pour lesquelles la compétence maxima était fixée à 60 francs de revenu : ce qui semble impliquer que le législateur a voulu soustraire les difficultés relatives aux immeubles à la compétence des tribunaux de commerce.

Mais l'interprétation de la jurisprudence est critiquée par un grand nombre d'auteurs (2). Pour eux, il faut entendre par marchandises, conformément à l'étymologie du mot « *merx ou mercutura* » tout ce qui a été acheté, non pas en vue d'un besoin personnel, mais

(1) Loiré, *La législation civile, commerciale et criminelle de la France*, 1-300.

(2) Troplong Société I 319 ; Emile Ollivier, *Rev. pratique de droit français* T. I (1856) p. 244 et suiv. ; Beslay, *Comment. théorique et pratique du code de commerce* (1867-1869) T. I p. 127 et suiv. ; Garsonnet, *Revue critique* (1869) T. 35, p. 344 et suiv.

dans un but de spéculation quelconque ; il est d'autant plus illogique de ne pas comprendre les immeubles dans la notion de marchandises que cette notion a été étendue à des choses purement intellectuelles, comme sont les droits de propriété des auteurs sur leurs productions littéraires, artistiques ou littéraires.

Il y a intérêt, pour les tiers, à ce que les règles du droit commercial soient appliquées aux opérations sur les immeubles : actuellement, seul le vendeur a une situation assurée, à condition qu'il ait vendu par acte authentique et que le prix n'ayant pas été quittancé, il fait réserve de son action résolutoire ; mais le vendeur qui n'a reçu que partie de son prix, alors que l'acte contient quittance complète, le bénéficiaire d'une promesse de vente qui a versé des arrhes, les employés pour le paiement de leurs salaires, les commanditaires et les clients pour le remboursement de leurs avances ou de leurs dépôts, n'ont aucune garantie. La faillite empêcherait le marchand de biens de contracter au détriment des créanciers des obligations nouvelles : ceux-ci pourraient discuter la période suspecte et une liquidation collective permettrait de liquider l'actif au plus haut prix.

Si la loi du 13 juillet 1925 apporte une dérogation à un principe de droit civil, elle va donc à l'encontre d'une interprétation de la jurisprudence et non d'un texte formel de la loi.

Cette dérogation d'ailleurs serait d'une portée très limitée : la plupart des marchands de biens tiennent un bureau d'affaires, donc ils sont commerçants en vertu de l'art. 638 du code de commerce ; souvent les opérations d'achats d'immeubles en vue de revente sont entreprises par des sociétés anonymes ou en com-

mandite par actions, qui sont commerçantes en vertu de la loi du 1er août 1893.

Quant aux intermédiaires dans les opérations sur les immeubles, également visés par l'art. 39, ils sont commerçants et ils étaient traités comme tels au point de vue fiscal, dès avant la loi du 13 juillet 1925 : ce sont de véritables agents d'affaires qui ne se bornent pas à donner des conseils ou des consultations, mais qui agissent au nom et pour le compte de leurs clients (1).

On a très sévèrement critiqué, à la Chambre des Députés comme au Sénat, la disposition de la loi de finances tendant à assujettir au droit de transcription de 2 % les licitations et soultes de partage. La transcription n'est obligatoire, disait-on, que pour les actes translatifs de droit, or la licitation est simplement déclarative de droit (art. 883). Au fond, la loi du 13 juillet 1925 ne contient aucune innovation et ne fait qu'appliquer la conséquence logique de la théorie pratiquée en droit fiscal, par dérogation au droit civil, d'après laquelle les licitations contiennent mutation de propriété.

D'autre part, il semble que la théorie de l'effet déclaratif du partage, posé par l'art. 883 du code civil ait une origine non pas civile, mais purement fiscale : elle aurait été introduite pour éviter que le seigneur perçoive des droits de mutation sur la valeur des biens partagés et licités. Si elle a sa source dans des motifs d'ordre fiscal, la théorie de l'effet déclaratif du partage peut être également supprimée pour des motifs d'ordre fiscal. Au point de vue civil d'ailleurs, le Commissaire du Gouver-

(1) Jugement du tribunal d'Angers, 14 juin 1876, *journal de procédure* n° 76.159. Cass., 8 nov. 1876 (S. 77-1-20).

nement a fort bien montré, au cours de la discussion devant les Chambres, l'utilité qu'il y avait à rendre obligatoire la transcription des licitations, dans l'intérêt des tiers qui ont à traiter avec les copartageants.

Le droit de transcription, étant perçu dans tous les cas, les acquéreurs n'auront plus aucun intérêt à ne pas transcrire.

Nous nous bornerons à étudier les dispositions des art. 45, 51 et 52 de la loi du 13 juillet 1925, relatifs aux successions.

L'art. 45 établit une présomption, en vertu de laquelle est réputée, au point de vue fiscal, faire partie jusqu'à preuve contraire de la succession de l'usufruitier, toute valeur mobilière ou immobilière appartenant pour l'usufruit au défunt et pour la nue propriété à l'un de ses présomptifs héritiers ou descendants d'eux, donataires ou légataires ou à des personnes interposées.

L'art. 51 de la loi du 13 juillet 1925 décide que la renonciation à une succession d'un legs ou à une donation ne pourra avoir pour conséquence de donner ouverture à des droits moins élevés que ceux qui auraient été dus à défaut de cette renonciation.

L'art. 52 exige que, dans toute succession ouverte en France et comprenant des valeurs mobilières ou immobilières à l'étranger, l'héritier, le légataire ou le donataire se fasse envoyer en possession de ces biens, par ordonnance du président du tribunal civil du lieu d'ouverture de la succession, qui en comprendra l'énumération.

Dans une première partie, nous indiquerons à propos de chacune de ces dispositions, quel est le principe du droit civil et quelles sont les raisons qui l'ont fait écarter au point de vue fiscal, et nous essaierons d'indiquer

quelle est la portée des dispositions nouvelles. Dans une deuxième partie, nous examinerons si les trois dispositions insérées dans la loi du 13 juillet 1925 au sujet des successions, ne découlent pas d'une même idée, à savoir que l'Etat a dans toute succession un droit d'héritier réservataire, qu'il est nécessaire de protéger.

PREMIÈRE PARTIE

But et portée des dérogations apportées en matière de successions aux principes du droit civil, par la loi du 13 Juillet 1925.

CHAPITRE PRÉLIMINAIRE

Objet des dispositions des articles 45, 51 et 53 de la loi du 13 Juillet 1925.

Au cours des travaux préparatoires de la loi du 13 juillet 1925, le Ministre des Finances, les rapporteurs des commissions des finances de la Chambre des Députés et du Sénat ont, maintes fois, précisé le but que se proposait le législateur : Rechercher tous les moyens de nature à combattre la fraude et ce, tant dans l'intérêt du Trésor public, auquel elle cause un préjudice considérable, que

dans celui des contribuables honnêtes qui se trouvent chargés du poids des impôts, auquels échappent frauduleusement un certain nombre de citoyens.

Il semblait aux rédacteurs de la loi qu'un tel idéal, inspiré par l'intérêt général et par la justice fiscale ne devait se heurter à aucune barrière, qu'aucun obstacle notamment ne devait provenir des règles du droit civil, qui, par définition même, doivent être conformes à l'intérêt social et à la justice. S'il était démontré que certaines d'entre elles favorisaient la fraude au point de vue fiscal, c'était un devoir pour le législateur de les écarter.

C'est cette idée que le président du Conseil précisa, lors de la discussion à la Chambre, dans une déclaration de principe. « Si, a-t'il dit, dans notre budget, nous avons justement, légitimement, pris des mesures contre la fraude, nous n'avons visé et voulu atteindre que les fraudeurs. Nous avons donc eu le souci de ne pas inquiéter les honnêtes gens. D'une façon générale, nous n'avons, dans ce budget, molesté qui que ce soit, nous avons fait subir à certaines idées une évolution, qu'elles doivent subir, car il y a des dogmes juridiques qui ne peuvent être éternels. Le droit doit évoluer, comme la vie. Ce droit a, en lui, une part d'immutabilité, mais aussi une part d'adaptation à la vie. Il doit, selon nous, contenir la recherche de la justice et l'enregistrer. C'est une conception erronée que celle qui le fige dans des formules anciennes qui, aujourd'hui, nous paraissent trop tutélaires pour certains privilèges et trop complaisantes pour certaines fraudes, ignorées de celui-là même qui

rédigeait les articles, au nom desquels on défend aujourd'hui certains fraudeurs présumés ». (1).

Cette déclaration expose clairement à quelle préoccupation a cédé le législateur en adoptant les dispositions des articles 45, 51 et 52 de la loi du 13 juillet 1925. Il convient d'étudier quelles fraudes ont eu en vue chacun de ces articles en modifiant les règles du droit civil, et d'en indiquer la portée.

---

(1) *J. Off.* du 1er mars 1925, Déb. parlem. Chambre : p. 1491 et 1492.

CHAPITRE PREMIER

But et portée de l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925.

La fraude, en matière d'enregistrement surtout, était singulièrement encouragée du fait de la difficulté éprouvée par l'administration d'en faire la preuve. Il était urgent, pour l'enrayer, de donner au Trésor, en matière de preuves, les armes dont il avait besoin. Le projet de budget de 1925 les lui fournissait en établissant à son profit une série de présomptions légales : aurait été considérée, au point de vue fiscal, être une donation déguisée toute vente consentie par une personne âgée de plus de soixante dix ans ou se trouvant dans sa dernière maladie, à l'un de ses présomptifs héritiers ou de ses légataires institués ; aurait été présumé légalement faire partie, pour la pleine propriété, de la succession de l'usufruitier, tout bien meuble ou immeuble appartenant pour l'usufruit au défunt, et

pour la nue propriété à son présomptif héritier même exclu par testament, ou à son légataire institué, à moins de preuve contraire.

Le Parlement refusa d'adopter la première de ces présomptions, en raison des difficultés, qu'aurait entraînées son application. La deuxième présomption, acceptée par les deux assemblées, fait l'objet de l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925.

Section I

En quoi la présomption de l'art. 45 déroge aux principes du droit civil et pourquoi a-t-elle été établie.

Il va, sans dire, que cette présomption nouvelle, en renversant la charge de la preuve, apporte une grave dérogation aux principes du droit civil. L'Etat, en effet, d'après la doctrine traditionnelle, perçoit l'impôt à titre de créancier. Etant créancier, c'est à dire un tiers par rapport aux contribuables, il doit, au point de vue civil, être traité en tiers. Or, les conventions entre les parties qui déterminent la situation respective de leur patrimoine, l'un par rapport à l'autre, sont opposables aux tiers, à moins que ces conventions soient simulées ou soient faites en vue de leur causer préjudice frauduleusement. Mais, autre principe fondamental du droit civil, la bonne foi se présume toujours : c'est à celui qui la nie, qui se plaint d'une simulation ou d'une fraude à l'établir judiciairement. L'Etat, jusqu'à la loi du

13 juillet 1925, était assujetti à cette règle. Il devait d'ailleurs logiquement supporter les inconvénients inhérents à la qualité de tiers, puisqu'en toutes occasions il s'en prévalait, lorsqu'il y avait intérêt. Déjà en son nom, Tronchet disait, lors de la discussion de l'art. 1321 du code civil : « Une contre-lettre doit être valable entre les parties et nulle contre les tiers ; or la régie de l'enregistrement est un tiers par rapport à l'acte ». Plus tard, lors des travaux préparatoires de la loi du 23 août 1871, ses droits furent également défendus. « Puisque le fisc est un tiers, il faut qu'il puisse établir la fraude par tous les moyens qui sont à la disposition des tiers. » (1).

Nul doute qu'il ne continue à se prévaloir de sa qualité de tiers. Mais depuis la loi du 13 juillet 1925, sur le point particulier qui nous occupe, l'Etat n'a plus seulement les droits d'un tiers, il n'a plus seulement à sa disposition les seuls moyens, dont disposent les tiers, il a, dans les cas où sa qualité comportait une infériorité, une situation unique et privilégiée. Désormais, les parties peuvent avoir recours aux conventions qu'il leur plaira, pour établir la consistance de leur patrimoine. Ces conventions, l'Etat s'en prévaudra, si elles lui sont favorables, il les rejettera s'il s'aperçoit qu'elles lui sont préjudiciables. Une personne vend à son présomptif héritier la nue propriété de biens lui appartenant. L'acquéreur meurt-il le premier, nul doute que le fisc ne se prévale de la convention pour assujettir la nue propriété aux droits de mutation par décès ; dans ce cas l'Etat agit comme

(1) *J. Off.* du 24 avril 1871, p. 2118, col. 2.

tiers. Mais le vendeur meurt-il le premier : dans ce cas, l'Etat en vertu de la présomption légale de l'art. 45, exigera le paiement des droits de mutation par décès sur la valeur de la pleine propriété des biens, dont le *de cujus* avait l'usufruit.

Il justifie sa manière d'opérer, en établissant une présomption de mauvaise foi à l'encontre des parties qui ont recours à certaines conventions, et il exige que celles qui se prétendent de bonne foi en fassent la preuve, preuve très difficile à fournir et dont l'admission dépendra de la bonne volonté du Tribunal puisqu'elle ne pourra, en dehors du cas de donation, être tirée que de circonstances de fait ; en l'éloignant du droit civil, le législateur fait entrer le droit fiscal dans la voie de l'arbitraire.

L'importance de la dérogation apportée aux principes du droit civil, par l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925, ne peut se justifier que par le désir de réprimer des fraudes fiscales considérables provenant de donations déguisées. Il n'était pas rare qu'une personne, voulant faire une donation à son présomptif héritier ou lui assurer la propriété de certains biens après son décès, tout en conservant l'usufruit, ait recours pour éviter les droits de mutation, à un acte en apparence à titre onéreux, tarifé, au point de vue fiscal, à des droits moindres que les conventions à titre gratuit.

En dehors de ce cas qui constitue à proprement parler une simulation, donc une fraude, les intéressés avaient souvent recours, pour éviter les droits de mutation, à des procédés qui, sans être illicites, causaient le plus grave préjudice au Trésor,

Un père de famille, désireux d'éviter à ses enfants le paiement de droits de mutation sur des titres nominatifs, en faisait réaliser le transfert pour la nue propriété en leur nom et en conservait l'usufruit ; à son décès, ses héritiers avaient la pleine propriété des titres, sans avoir de droits de succession à payer ; or le droit de transfert acquitté était de beaucoup inférieur au montant des droits de mutation par décès. L'opération ainsi réalisée est des plus régulières en droit civil ; elle constitue une donation indirecte, qui n'est pas prohibée par la loi fiscale et qui donne ouverture au droit de donation si elle est constatée dans un acte ou un jugement. Si au lieu de titres nominatifs, il s'agissait de titres au porteur, le père de famille les remettait à ses héritiers en continuant d'en toucher les coupons jusqu'à sa mort, évitant à son décès le paiement de droits de mutation par ses héritiers. Il y avait là un don manuel qui échappait à tout droit, lorsque rien n'en révélait l'existence à l'administration. Ce dernier cas, il est vrai, était déjà prévu par la loi du 18 juillet 1918, qui décidait que, pour le paiement des droits de mutation, les valeurs au porteur dont le défunt avait touché les revenus dans les six mois qui précédaient le décès, seraient censées faire partie, de sa succession. L'art. 46 de la loi du 13 juillet 1925, qui est inspiré du même esprit que l'art. 45, étend la présomption, en décidant qu'elle s'appliquera aux valeurs mobilières, dont les coupons ont été touchés dans l'année précédant le décès.

Enfin les acquisitions conjointes étaient aussi très fréquemment employées pour échapper aux droits de mutation frappant les donations et les successions.

Une personne achetait l'usufruit d'immeubles en son nom et la nue propriété au nom de ses présomptifs héritiers ou légataires institués; elle payait l'intégralité du prix d'acquisition et de la sorte se trouvait faire donation de la valeur de la nue propriété ; toutefois sur l'acte, qui ne contenait pas de ventilation pour la valeur de l'usufruit et celle de la nue propriété, il était perçu seulement le tarif des ventes, bien inférieur au tarif des donations ; au décès, le fisc ne pouvait rien réclamer, l'usufruit venant légalement s'ajouter à la nue propriété qui appartenait déjà à l'héritier. Au cas d'acquisition conjointe, il n'y avait pas non plus à proprement parler une fraude, mais une donation indirecte : l'acquéreur était censé faire un don manuel de la valeur de la nue propriété.

Il était très difficile à l'administration de faire la preuve qu'il y avait en réalité une donation déguisée dans le premier cas, qu'il y avait des donations indirectes dans les autres. En établissant une présomption légale au profit du Trésor, la charge de la preuve se trouvait retournée, les droits du fisc étaient sauvegardés.

C'est ce qu'exprime l'exposé des motifs du projet :

« Il arrive assez fréquemment que les contribuables essaient de se soustraire au payement des droits d'enregistrement exigibles sur les conventions en dissimulant le véritable caractère de ces conventions, sous l'apparence d'actes donnant ouverture à des droits moins élevés. La fraude est favorisée par deux ordres de circonstances : la difficulté pour l'administration de déjouer les agissements et d'autre part l'absence de toute sanction en la matière.

Sans doute l'Administration et les tribunaux ont le droit de rechercher et de constater le véritable caractère des stipulations contenues dans les actes, pour arriver à asseoir, d'une manière conforme à la loi, les droits dus par les parties intéressées, à raison de ces actes. Mais il est souvent difficile de faire la preuve légale de la simulation.

D'un autre côté, les contribuables ne courent aucun risque puisque, dans l'hypothèse même, où leurs combinaisons frauduleuses se trouvent déjouées ils n'ont à acquitter qu'un complément de droit simple.

Parmi ces fraudes, celle qui offre au redevable l'attrait le plus considérable et qui présente le plus de gravité pour nos finances est, sans contredit, celle qui consiste à dissimuler les donations entre vifs sous l'apparence d'un contrat à titre onéreux. Ce procédé permet, en effet, aux personnes, qui n'ont ni enfant ni conjoints appelés à lui succéder, de faire bénéficier leurs héritiers collatéraux ou leurs légataires éventuels, des droits de mutation à titre onéreux, dont les taux sont relativement modérés, lorsqu'il s'agit de créances (1,50 %), de rentes (3 %) ou de biens meubles de toute nature (6 %) et qui ne dépassent pas 12 % en matière d'immeubles, alors que les droits de donation ou de succession sont beaucoup plus élevés en ligne collatérale et surtout entre personnes non parentes.

Dans un autre ordre d'idées, il n'est pas rare de voir certaines personnes, dont la presque totalité du patrimoine consiste en valeurs mobilières faire échapper leurs héritiers à l'impôt de mutation par décès, en faisant établir, de leur vivant, pour les rentes, actions et obligations dépendant de leur pa-

trimoine, des titres nominatifs au nom de leurs héritiers présomptifs ou descendant d'eux, pour la nue propriété et à leur nom, pour l'usufruit.

Il est possible, par des procédés analogues, d'éluder le paiement du même impôt sur les immeubles, en réalisant une acquisition conjointe de l'usufruit au nom du disposant et de la nue propriété au nom de l'héritier, que l'on veut avantager (1).

Les procédés envisagés par l'exposé des motifs n'étaient d'ailleurs pas les seuls, grâce auxquels le démembrement de la propriété était réalisé pour éviter le paiement de droits de mutation. Un homme mourait laissant pour lui succéder son épouse, commune en biens et usufruitière du quart des biens composant sa successton et des enfants. Dans le partage, qui avait lieu après son décès, un accord intervenait entre les héritiers pour que de nouveaux droits ne soient pas perçus, au décès de l'époux survivant, sur la part qu'il aurait recueillie dans la communauté : la nue propriété des biens de communauté et des biens héréditaires était partagée entre les héritiers : pour remplir de ses droits l'époux survivant, on lui reconnaissait un droit d'usufruit plus ou moins étendu, suivant son âge, sur la masse ainsi partagée. — Pour éviter le paiement de droits, au décès de la personne qu'il voulait gratifier, le testateur l'instituait légataire en usufruit et instituait les héritiers de cette personne, légataire en propriété.

Dans ces cas encore, il était difficile à l'Administration de prouver que la cause, le motif détermi-

(1) Exposé des motifs. Docum. parl. de la Chambre des Députés, p. 1403.

nant, qui poussait les parties à agir, était de faire obstacle à la loi. La présomption de l'article 45 lui facilite sa tâche, en même temps qu'elle rend impossibles, en les prévenant, les fraudes résultant du démembrement de la propriété entre l'ancien propriétaire et son présomptif héritier. La fin que se propose le législateur justifie en grande partie les moyens employés ; si attaché qu'on soit aux principes du droit civil, on doit se laisser guider avant tout par une idée de justice et d'utilité sociale.

Section II

Portée de l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925.

Les dispositions de l'article 45 ne s'appliquent, comme le prévoit formellement le texte, qu'au point de vue fiscal. Les relations des héritiers avec les créanciers, autres que l'Etat, restent telles qu'elles sont déterminées par le droit civil. Si antérieurement au décès, l'héritier avait la nue propriété des biens dont le défunt avait l'usufruit, il en aura postérieurement la pleine propriété, par suite de l'extinction de l'usufruit : Au cas d'acceptation sous bénéfice d'inventaire, les créanciers héréditaires n'auront aucune action sur ces biens, qui dépendent du patrimoine personnel de l'héritier. Evidemment, si l'acte qui a emporté démembrement de la propriété entre le *de cujus* et son présomptif héritier était mensonger ou ne correspondait pas à la véri-

table situation, ils pourraient intenter, devant le tribunal du lieu d'ouverture de la succession, l'action paulienne ou l'action en simulation.

Par contre, dans les rapports de l'héritier et de l'Etat, pour le paiement des droits de mutation par décès, la pleine propriété des biens, dont le défunt avait l'usufruit et l'héritier la nue propriété sera présumée faire partie de la succession.

Désormais, il y a deux points de vue bien différents : le point de vue civil qui continue d'être régi par la règle : les conventions qui font la loi des parties s'imposent à leurs ayants cause, s'il n'y a eu fraude à leur droit et, dans ce cas, c'est aux intéressés à le prouver, car la bonne foi se présume toujours; et le point de vue fiscal qui pourrait se formuler ainsi : dans les rapports avec l'Etat, toutes les fois que l'héritier ou le légataire aura la nue propriété des biens dont l'usufruit appartenait au défunt, il y a présomption légale de fraude ou de simulation. La pleine propriété, pour la perception des droits de mutation par décès, est censée faire partie de la succession et c'est à l'héritier, qui veut échapper à cette règle, à faire la preuve de la sincérité de l'opération.

Tout l'intérêt de la modification apportée par l'art. 45 de la loi du 13 juillet 1925 réside dans ce renversement du fardeau de la preuve. L'Administration, grâce à la présomption légale ainsi créée à son profit, sera dispensée de toute preuve de la fraude, celle-ci est censée exister par le seul fait qu'il y a démembrement de la propriété entre le défunt titulaire de l'usufruit et l'héritier titulaire de la nue propriété.

Toutefois la loi réserve expressément la preuve contraire. Il sera en fait toujours assez difficile de la fournir; ce ne sera pas impossible.

Le législateur a prévu lui-même que la présomption qu'il instituait tomberait en présence d'une donation régulière. En réalité, pour la preuve à fournir à l'administration qui n'a pas à apprécier la régularité des actes, il semble qu'il faille se préoccuper plutôt de la perception du droit de donation que de l'accomplissement des règles de forme que doivent remplir les donations pour leur validité. C'est ce qui ressort d'ailleurs de l'instruction 3860 de l'administration.

« Si la nue propriété a été donnée par un acte soumis au droit de donation, la transmission à titre gratuit s'est opérée régulièrement, et comme elle a déjà acquitté le droit afférent à cette sorte de mutation, elle ne peut le supporter une nouvelle fois, au moment du décès. » Pour éviter le jeu de la présomption légale, il suffira donc d'acquitter le droit de donation. L'héritier ou le légataire, à qui la nue propriété aura été transmise par acte à titre onéreux, pourront déclarer spontanément que l'acte, dont ils tiennent leurs droits, constitue une donation déguisée et acquitter le droit de donation, avec, le cas échéant, le double droit en sus édicté par l'article 44 de la loi; ils éviteront ainsi, au décès de leur auteur, l'application de la présomption légale de l'article 45. — De même, lorsqu'une personne désire donner à ses présomptifs héritiers ou légataires des titres au porteur, mais en continuant d'en toucher les coupons jusqu'à son décès, le donataire pourra, pour éviter la présomption légale de l'article 45, déclarer

spontanément et acquitter, conformément à l'art. 6 de la loi du 18 mai 1850, le droit de donation.

La perception du droit de donation ne constitue que l'un des moyens de faire tomber la présomption légale de l'art. 45. Le même résultat sera obtenu, si l'intéressé peut faire la preuve que la nue propriété est effectivement sortie du patrimoine du défunt dès avant sa mort ou ne s'est jamais trouvée dans son patrimoine : il peut le faire par tous moyens et notamment en réunissant dans les circonstances de la cause, tous les faits de nature à justifier sa prétention. La production des actes de vente, d'échange, de partage, ne suffira pas à faire tomber la présomption établie par la loi ; ces conventions n'ont d'effet qu'entre les parties contractantes (art. 1165, 1319 et 1322 du c. civ.) mais « un contrat peut toujours être invoqué dans une contestation avec un tiers à l'appui d'une affirmation de fait, pour établir la situation exacte des parties contractantes l'une vis-à-vis de l'autre » (1). Le juge ne peut en tirer que des présomptions et comme celles-ci sont destinées à faire tomber la présomption légale, elles ne pourront être admises que si elles sont graves, précises et concordantes (art. 1363). Un acte sera insuffisant, surtout dans le cas où la nue propriété a fait partie du patrimoine du défunt. Le fait que l'acte a été passé devant notaire ne fait pas preuve de sa sincérité (2).

(1) Civ. Cass. 27 juin 1892. D. 1892-1-379. S. 1892-1-441.

(2) Réponse de M. le Ministre des Finances à une question écrite de M. D'Audiffret-Pasquier, député. *J. off.* Débats parlem. de la Chambre du 13 janvier 1926, p. 9.

Le paiement du prix fait en présence du notaire ne suffit pas à faire tomber la présomption, car le versement du prix a pu être simulé, or la preuve de la simulation peut résulter de simples présomptions, quand il s'agit d'établir une fraude à la loi (1).

Une augmentation des revenus de l'aliénateur, corrélative à une diminution de même importance de ceux de l'acquéreur, pourrait être invoquée comme une circonstance de nature à ébranler la présomption légale : le vendeur avec réserve d'usufruit touche à la fois le revenu des biens aliénés et l'intérêt du prix payé; l'acquéreur est privé de l'intérêt de son prix d'acquisition. Il est douteux, toutefois, que la jurisprudence retienne cette circonstance : d'ailleurs s'il s'agit d'une vente de peu d'importance, son influence sur les revenus du vendeur et de l'acquéreur passera inaperçue, surtout étant donné que le vendeur n'étant pas contraint de vendre, ne fera pas emploi de la somme reçue.

Le tribunal compétent pour connaître des contestations entre l'Administration et les particuliers, au sujet de l'application de la présomption de l'art. 45 de la loi du 13 juillet 1925, sera le tribunal civil du lieu de l'ouverture de la succession.

C'est lui qui, en matière civile, est également compétent pour résoudre toutes les difficultés relatives à la succession. Etant donné l'antinomie qui désormais existe entre le droit civil et le droit fiscal, il pourra être amené à prendre des décisions en quelque sorte contradictoires. Des héritiers se pré-

(1) Requ. 22 nov. 1869. D. 1870-1-273, 13 juillet 1874. D. 1875-1-106.

sentent devant le tribunal, offrant de démontrer que l'opération qu'ils ont conclue avec le défunt était sincère et que toute pensée de fraude y était étrangère; ils échouent dans leur preuve et le tribunal décide que la présomption légale s'appliquera. Plus tard des créanciers de la succession pourront venir soutenir que l'acte intervenu entre le défunt et l'héritier était mensonger. Le tribunal ne sera pas lié par la décision qu'il aura prise dans la contestation entre l'Administration et les héritiers : s'il juge insuffisante la preuve apportée par les intéressés, il refusera de leur donner satisfaction. Toutefois il est à craindre, comme plusieurs parlementaires en ont fait l'observation, lors de la discussion, que le même tribunal, statuant sur deux matières différentes ne se laisse parfois influencer par l'un des points de vue, pour résoudre toutes les difficultés civiles ou fiscales relatives à la succession.

L'article 45 vise tous les cas de démembrement de la propriété entre le défunt qui en a l'usufruit, et le présomptif héritier ou le légataire institué qui en a la nue propriété; il ne prévoit qu'une exception : le cas d'une donation régulière.

Le démembrement de la propriété en droit civil peut être réalisé de différentes manières. Il peut résulter de la loi : le père administrateur légal ou tuteur légal de ses enfants mineurs de dix-huit ans a de plein droit la jouissance de leurs biens. L'ascendant du premier degré (père ou mère) venant en concours avec des collatéraux ordinaires dans la succession de son fils, a l'usufruit légal du tiers de

la moitié dévolue aux collatéraux. Le conjoint survivant a un droit d'usufruit variable suivant qu'il existe ou non des enfants : de la moitié de la succession dans le premier cas, du quart dans le deuxième. Sous le régime de la communauté, le mari a l'usufruit des propres de la femme et des biens de la communauté ; sous le régime dotal, il a celui des biens dotaux. Supposons que tous ces usufruitiers légaux meurent, laissant pour héritiers ou pour légataires : le père administrateur légal, ses enfants mineurs ; l'ascendant, les collatéraux de son fils prédécédé ; l'époux usufruitier légal de la succession de son conjoint, ses descendants ; le mari commun en biens ou dotal, sa femme ; la présomption de l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925 leur sera-t-elle applicable ? Bien que le texte ne prévoie aucune autre exception que le cas de donation, il semble assez difficile de l'admettre. L'article 45 tend à empêcher des fraudes fiscales : il semble suffisamment démontré que le démembrement de la propriété n'a pas une origine frauduleuse, lorsqu'il est réalisé en vertu de la loi.

Les autres sources de démembrement de la propriété sont dans la volonté de l'homme : il résulte des testaments ou des conventions à titre gratuit ou à titre onéreux. Le texte de l'article 45 prévoit formellement que la présomption sera inapplicable, lorsque le démembrement aura son origine dans une donation « régulière » mais, comme l'indique l'instruction de l'administration, il faut se préoccuper, moins de la régularité en la forme de l'acte, que l'administration n'a pas à apprécier, que de la perception du droit de donation. En dehors de ce cas,

la loi ne fait aucune distinction : la présomption s'applique quelle que soit la forme employée pour la réalisation du démembrement de la propriété : legs, partage, vente, etc., sauf, bien entendu, la preuve contraire à fournir par l'intéressé.

La présomption s'applique, quelle que soit la nature des biens qui font l'objet de l'usufruit du défunt et de la nue propriété de l'héritier. Le texte prend soin de bien le préciser : « Est réputé au point de vue fiscal, dit-il, faire partie jusqu'à preuve contraire de la succession de l'usufruitier toute valeur *mobilière*, *tout bien meuble ou immeuble* appartenant pour l'usufruit au défunt et pour la nue propriété à ses présomptifs héritiers... »

En vertu du principe que toutes les règles qui dérogent au droit commun doivent être interprétées restrictivement, il est impossible d'étendre les dispositions de l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925 au-delà des cas qu'il prévoit expressément.

Le texte vise le seul cas de démembrement de la propriété entre le défunt qui a l'usufruit et l'héritier qui a la nue propriété. Comme il est limitatif, il est inapplicable au cas où le défunt se serait réservé seulement, sur les biens aliénés, un droit d'usage ou d'habitation. Le droit d'usage et d'habitation se rapproche beaucoup du droit d'usufruit, mais il en diffère par certains caractères. Outre qu'il a une origine distincte de l'usufruit en droit romain, il s'en sépare en ce qu'il constitue un droit incessible. En pratique, il sera souvent très difficile de distin-

guer quand on sera en présence d'un droit d'usufruit ou d'un droit d'usage ou d'habitation. Il conviendra sans doute d'appliquer le critérium adopté par la jurisprudence pour l'interprétation de l'art. 918 du code civil, dont l'art. 45 de la loi du 13 juillet 1925 peut, comme nous le soutiendrons, être considéré comme une application particulière. Lorsque l'acquéreur habite la maison vendue, en même temps que l'aliénateur, le droit de celui-ci n'est qu'un droit d'usage; si au contraire l'acquéreur n'a pas le droit d'habiter la maison concurremment avec l'aliénateur, c'est un véritable usufruit (1).

L'article 45 ne vise que le cas d'une personne ayant l'usufruit de biens dont son présomptif héritier a la nue propriété; il laisse totalement de côté une situation qui, en fait, aboutit au même résultat. Il faut supposer une personne âgée qui, sentant ses forces décliner et en vue d'éviter à son décès le paiement de lourds droits de mutation, vend à ses présomptifs héritiers ou légataires institués, tout ou partie de ses biens, moyennant un capital payable au jour de son décès; jusqu'à cette époque les acquéreurs lui verseront des intérêts représentant exactement le montant des revenus qu'elle aurait pu retirer des biens aliénés. Nous sommes en présence d'une situation voisine de celle prévue par la loi, mais qui ne se confond pas avec elle; l'article 45 ne lui sera donc pas applicable. Evidemment, les héritiers ou légataires devront faire figurer dans la déclaration de succession le montant du capital sti-

(1) Cass. 14 janv. 1884. D. 1884-1-253. Douai 2 mars 1895. D. 1897-1-1073.

pulé payable au moment du décès, mais ce capital représentera non pas la valeur des biens aliénés au moment de l'ouverture de la succession, comme ce serait le cas s'il y avait eu vente avec réserve d'usufruit, mais la valeur des biens au moment de leur aliénation ; or entre ces deux époques les prix auront pu subir une hausse sensible.

Les divers nus propriétaires auxquels s'appliquent les dispositions de l'article 45 font l'objet d'une énumération limitative. Ce sont les héritiers présomptifs : c'est-à-dire les personnes qui, si l'usufruitier décédait aussitôt après le démembrement de la propriété, seraient appelées par la loi à la succession, ou, en vertu d'une présomption d'interposition de personne, leurs descendants ; peu importe d'ailleurs que ces personnes recueillent ou non en fait la succession. Si elles y renoncent, elles n'en conservent pas moins leur qualité d'héritiers présomptifs, car leur renonciation ne remonte qu'au décès ; peu importe aussi qu'elles soient exclues par testament, sinon il serait trop facile de tourner la loi : il suffirait que le défunt de son vivant, donne sous forme de vente et avec réserve d'usufruit à l'un de ses héritiers, le montant de la part, que, légalement, il est appelé à recueillir et qu'ensuite il le déshérite, pour éviter de l'avantager par rapport à ses autres successibles. L'acquéreur ne recueillerait rien, dans la succession de son auteur, mais, du fait de l'extinction de l'usufruit par l'événement du décès, il se trouverait titulaire de la pleine pro-

priété des biens dont il avait censément acquis la nue propriété et dont la valeur représenterait souvent, le montant de ses droits héréditaires. C'est pour éviter cet abus, qui n'aurait pas manqué de se présenter, que le texte a prévu expressément le cas où le présomptif héritier aurait été exclu par testament.

L'art. 45 de la loi du 13 juillet 1925 vise, en outre des personnes qui tiennent leur vocation héréditaire de la loi, celles qui tiennent leur vocation de la volonté exprimée du défunt : les donataires à cause de mort et les légataires. Le texte ne distingue pas suivant que ces personnes ont une vocation à recueillir la totalité de la succession, une partie seulement ou quelques biens particuliers ; il n'y a donc pas lieu d'établir une distinction entre les différentes sortes de légataires ou de donataires. Peu importe également, — et le texte le précise, — qu'ils aient été institués avant ou après le démembrement de la propriété. Le seul fait que l'aliénateur institue, même postérieurement, comme légataire, la personne à laquelle il a vendu la nue propriété de ses biens, suffit à rendre suspecte la sincérité de l'opération qui a été conclue. Si la loi n'avait prévu que les légataires ou donataires institués avant la vente, il aurait été trop facile de se soustraire au jeu de la présomption légale en procédant à la vente avec réserve d'usufruit avant d'établir le testament. La loi ne comprend pas dans l'énumération des personnes auxquelles la présomption est applicable, les descendants des légataires ou donataires; l'article 45 leur est donc inapplicable.

L'article 45 prévoit, en troisième lieu, les personnes

interposées. L'administration pourra toujours faire la preuve qu'il y a interposition de personnes, que l'acquéreur de la nue propriété ne l'a pas acquise pour son compte, mais pour le compte d'un tiers. En outre la présomption d'interposition de personne établie par les articles 911, 9° alinéa et 1100 du code civil trouvera à s'appliquer à notre matière : les père et mère, enfants et descendants et l'époux du présomptif héritier ou légataire seront donc légalement considérés comme ayant acquis pour le compte de l'héritier ou du légataire. Il s'agit là d'une présomption établie par le code civil pour la protection des incapables et qui, en raison de son caractère spécial, ne peut être étendue au-delà des cas prévus par la loi. En matière fiscale, après avoir été détournée de son but strictement civil à l'origine, la présomption d'interposition de personne reçoit une application de plus en plus étendue.

L'article 45 prévoit la situation qui existe au moment du décès de l'usufruitier : c'est donc à cette époque et non à celle de la réalisation du démembrement de la propriété qu'il faut se placer pour déterminer si on se trouve dans les conditions prévues pour l'application de la loi. Il faut qu'à ce moment le défunt soit titulaire de l'usufruit, l'héritier titulaire de la nue propriété. Peu importe que le défunt ait eu, à un moment donné, l'usufruit des biens appartenant pour la nue propriété à l'héritier, si postérieurement il a aliéné son droit ou y a renoncé. Peu importe que l'héritier ait eu, à un moment donné, la nue propriété des biens dont son auteur avait l'usufruit, si depuis il a aliéné son droit

ou est devenu plein propriétaire des biens considérés. Peu importe que le nu propriétaire ait eu la qualité d'héritier présomptif au moment du démembrement de la propriété, si postérieurement il a perdu cette qualité et n'est plus apte à recueillir la succession de l'usufruitier.

La présomption de l'article 45 a pour effet, de faire considérer les biens, sur lesquels portait l'usufruit du défunt, comme des valeurs de succession. Ils sont ajoutés au surplus de l'hérédité, pour le calcul de la taxe successorale et des droits de mutation par décès. L'héritier est tenu de les comprendre dans la déclaration de succession, qu'il aura à souscrire, sinon il se rendrait coupable d'une omission. L'article 45 ne prévoyant pas la restitution des droits qui auront été perçus lors du démembrement de la propriété, aucune imputation de ces droits ne pourra être faite sur le montant des droits de succession.

Toutes les obligations faites aux tiers par les lois fiscales, notamment l'article 15 de la loi du 25 février 1901, concernant les valeurs dépendant d'une succession, leur seront imposées également pour les valeurs dont l'usufruit appartenait au défunt et la nue propriété au présomptif héritier. Aucun transfert ou mutation au grand livre de la Dette publique, aucun transfert ou conversion sur les registres des compagnies ou sociétés, de titres immatriculés au nom d'une personne, pour l'usufruit, et, pour la nue propriété, au nom d'une autre personne, visée par l'article 45, ne pourra être effectué que sur production d'un certificat délivré par le receveur de l'enregistrement et constatant

le paiement des droits ou leur non exigibilité, si la présomption légale a cédé devant la preuve contraire.

Les sociétés, compagnies, agents de change, changeurs, banquiers, escompteurs, officiers publics ou ministériels qui se trouveraient dépositaires, détenteurs ou débiteurs de valeurs mobilières ou de sommes appartenant pour l'usufruit à une personne et pour la nue propriété à son présomptif héritier ou légataire institué, ne pourront, après le décès de l'usufruitier, en effectuer la remise ou le paiement aux nu-propriétaires, sans en aviser le Directeur de l'Enregistrement.

L'article 45 prévoit, pour les réclamations relatives à la présomption qu'il édicte, une prescription plus courte que celle du droit commun. Tandis que, aux termes de l'article 11 de la loi du 18 avril 1918, la prescription en matière de successions est de vingt ans, celle qui jouera pour la présomption de l'article 45 sera seulement de cinq ans.

La présomption de l'article 45 est applicable à toutes les successions qui s'ouvriront après la promulgation de la loi, mais elle leur est applicable quand bien même le démembrement de la propriété aurait été réalisé, avant cette époque : c'est justement les conventions, présumées frauduleuses, réalisées avant le vote de la loi, que le législateur se proposait d'atteindre, persuadé qu'il était, que le texte nouveau empêcherait de nouvelles fraudes, provenant des mutations faites avec réserve d'usufruit. C'est cette considération qui lui a fait négliger les objections élevées contre le projet par quelques uns de ses adversaires et, notamment, celle que la

nouvelle disposition était de nature à troubler des conventions de famille depuis longtemps réglées; ce qui est contraire au principe de la non retroactivité des lois.

On peut se demander si l'article 45, en apportant une dérogation aux principes du droit civil, en contribuant à créer un droit civil fiscal, a atteint le but qu'il se proposait. Il est permis d'en douter. Dans l'avenir, les parties éviteront d'avoir recours à tout acte ou à toute convention qui serait de nature à tomber sous le coup de l'application de la présomption légale, et ainsi l'article 45, en pesant sur la volonté des parties, n'aura que des répercussions purement civiles. Est-ce à dire qu'il évitera des fraudes ? Nous ne le croyons pas.

Quand une personne est bien décidée à se soustraire à son devoir fiscal, elle trouve le moyen d'y arriver. Quand la loi vient à supprimer un procédé de fraude, d'autres procédés sont découverts. L'article 45 a vu dans le fait qu'une personne conservait l'usufruit de biens dont la nue propriété appartenait à l'héritier un indice de fraude. Ce n'est pas le seul cas : si, en général, on répugne à renoncer à la jouissance de ses biens, à y devenir complètement étranger, beaucoup de personnes consentiront à faire ce sacrifice dans l'intérêt de leurs présomptifs héritiers ; au lieu d'avoir recours à une donation déguisée de la nue propriété de leurs biens, elles feront une donation déguisée de la pleine propriété ; elles s'arrangeront souvent d'ailleurs avec les dona-

taires, pour continuer d'en toucher les revenus pendant leur vie et continueront de se conduire relativement à ces biens comme les véritables propriétaires.

La présomption de l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925 n'atteindra même pas les combinaisons auxquelles on aura eu recours, antérieurement à sa promulgation. Pour son application, il faut se placer au moment du décès. Avant cette époque, la plupart des usufruitiers auront cédé aux nu propriétaires, leurs présomptifs héritiers ou leurs légataires institués, l'usufruit qu'ils s'étaient réservé. Au moment du décès, les héritiers ou légataires seront ainsi pleins propriétaires : la présomption de l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925 leur sera inapplicable.

Il y aura bien le plus souvent, dans les cessions d'usufruit, ou les renonciations, venant après des cessions de nue propriété, de véritables donations déguisées, mais l'administration sera obligée de le prouver, n'ayant, dans ce cas, aucune présomption légale à sa disposition.

CHAPITRE DEUXIÈME

But et portée de l'article 51 de la loi du 13 juillet 1925.

Section I

En quoi l'article 51 déroge au droit civil et pourquoi il y est dérogé.

C'est également, en vue de combattre des fraudes, que fut proposé par le Gouvernement et voté par le Parlement l'art. 51 de la loi du 13 juillet 1925 qui dispose que :

« En cas de renonciation à une succession, à un legs ou à une donation, le droit de mutation exigible sur les biens qui, par l'effet de la renonciation adviennent aux héritiers, donataires ou légataires acceptants, ne peut être inférieur à celui qui aurait été dû par le renonçant, s'il avait accepté ».

Le droit français ne connaît pas d'héritier ou de légataire nécessaire. Toute personne appelée à une

succession en vertu de la loi, ou de la volonté du défunt peut s'y soustraire en y renonçant. Après avoir renoncé, elle est dans la même situation que si elle n'avait jamais été héritiere ; l'effet de la renonciation remonte rétroactivement au jour du décès. Les cohéritiers, ou à leur défaut les héritiers du degré subséquent, ou en cas de legs, les autres légataires recueillent la part à laquelle était appelé le renonçant et ils en sont propriétaires du jour de l'ouverture de la succession. Il sont les ayants cause du défunt et non ceux du renonçant, dans le patrimoine duquel ne sont jamais entrés les effets de la succession. C'est ce qu'exprime l'art. 785 du c. civ. en disant que « l'héritier renonçant est censé n'avoir jamais été héritier ». Par une conséquence logique, on décidait au point de vue fiscal, que, le renonçant n'ayant jamais été héritier, non seulement ne devait pas de droit de mutation, mais encore ne devait pas être pris en considération pour le calcul de l'impôt. Seuls devaient entrer en ligne de compte les bénéficiaires de la renonciation qui étaient héritiers du jour du décès et avaient eu seuls cette qualité.

Cette interprétation était parfois de nature à porter préjudice au Trésor. Les tarifs des droits de mutation par décès sont établis en considération du degré de parenté de l'héritier ou du légataire avec le défunt, et augmentent à mesure que la parenté s'éloigne. Par conséquent, toutes les fois que la renonciation de la personne appelée à recueillir la succession profitait à un héritier d'un degré plus rapproché, les droits perçus étaient inférieurs à ceux qui auraient dû l'être, si la dévolution légale s'était

opérée. Certes, ces cas étaient assez peu nombreux, car, en général, la renonciation du successible appelé par la loi a pour résultat d'accroître la part des cohéritiers ou de donner ouverture aux droits des successibles du degré ultérieur, parents plus éloignés du défunt. Il en aurait été autrement, au cas de renonciation d'un frère en concours avec un ascendant, d'un petit-fils venant par représentation de son père prédécédé, en concours avec des descendants du premier degré ou, dans le même ordre d'idée, d'un neveu, en concours avec des frères et sœurs, d'un ascendant, en concours avec un enfant naturel du défunt. Dans ces cas la renonciation profitait à l'ascendant, aux descendants du premier degré ou aux frères et sœurs du défunt, à l'enfant naturel, tous plus proches parents du *de cujus* que le renonçant. De même, lorsque la succession était, en vertu du système de la fente, divisée entre la branche paternelle et la branche maternelle; si l'unique représentant de l'une de celles-ci renonçait, sa renonciation profitait aux représentants de l'autre branche, qui parfois étaient des parents plus rapprochés du défunt.

Le Trésor avait encore plus à craindre des renonciations aux legs, celles-ci profitant, dans un grand nombre de cas, aux héritiers légitimes, qui généralement sont plus proches parents du *de cujus*.

Il existe une exception à la règle que les droits de mutation sont établis en considération du degré de parenté : l'époux survivant, quoiqu'appelé par la loi civile à défaut d'héritiers du sang, est mieux traité au point de vue fiscal que les collatéraux. On peut dire que toutes les renonciations à succession ou à

legs, qui lui profitaient, à l'exclusion toutefois de celles émanant des descendants en ligne directe, se traduisaient par une diminution dans l'impôt qu'aurait perçu le fisc, à défaut de renonciation.

Parfois le seul but poursuivi par les renonçants était d'échapper à des droits de mutation élevés, pour bénéficier d'un tarif plus faible. Une personne mourait, laissant pour lui succéder son père et sa mère et un frère : le frère avait intérêt à renoncer, assuré de retrouver dans la succession de ses parents les valeurs qu'il aurait recueillies dans la succession qui venait de s'ouvrir. Les droits, auxquels donnait ouverture la double mutation en ligne directe étaient beaucoup moindres que ceux qui auraient été dus en raison d'une seule mutation en ligne collatérale. Souvent, pour éviter une double mutation, les veufs ou veuves, donataires de la pleine propriété de tout ou partie des biens du conjoint prédécédé, renonçaient au bénéfice de la libéralité qui leur avait été faite; ainsi les droits de mutation n'étaient perçus qu'une seule fois et souvent au tarif des descendants en ligne directe. Il en était de même pour les donations en usufruit faites au conjoint survivant et pour l'usufruit qui lui était reconnu par la loi, lorsque la nue propriété était recueillie par des descendants en ligne directe au premier degré. En renonçant, on évitait l'application à la valeur de l'usufruit d'un tarif plus élevé que celui qui servait de base au calcul des droits sur la nue propriété.

Un oncle et un neveu étaient-ils appelés à recueillir une même succession comme cohéritiers; si l'oncle n'avait aucun autre héritier présomptif, il

renonçait, évitant au neveu les lourds droits qui, plus tard, auraient grevé sa succession.

Une personne mourait laissant pour lui succéder ses deux enfants, l'un d'eux mourait lui-même avant d'avoir pris parti : le survivant, son héritier, pouvait renoncer à la succession de son chef, et recueillir intégralement la succession en ligne directe, payant ainsi des droits de mutation dix fois moindres.

Deux époux étaient institués colégataires par un parent de l'un d'entre eux. Pour éviter le paiement des droits de mutation au tarif des étrangers, le non parent renoncait et son conjoint recueillait le tout (1).

Ces quelques exemples suffisent à montrer l'intérêt qu'avaient parfois les héritiers à renoncer, pour éviter le paiement des droits de mutation. En agissant ainsi, ils causaient préjudice au Trésor, mais il n'y avait pas fraude à proprement parler. Ils exerçaient une faculté reconnue par la loi.

La faculté de renoncer n'est soumise à aucune restriction et le renonçant n'est pas tenu de révéler les motifs qui le font agir.

En vertu du principe que l'héritier renonçant est censé n'avoir jamais été héritier, pour que l'Administration ait été fondée à réclamer les droits auxquels eût été soumis le renonçant, il eût fallu qu'elle prouve que la renonciation avait été simulée. L'exercice d'une faculté légale, à défaut de mutation, ne peut donner ouverture aux droits. C'est là, la théorie traditionnellement admise en France.

(1) Cass. 24 avril 1854. S. 54-1-361.

Déjà les feudistes disaient : « Ce n'est pas assez de prouver qu'il y a fraude entre les contractants, en ce que, prenant la voie droite et simple, ils auraient payé les droits, pourvu qu'ils aient pris naturellement et réellement la voie du contrat qui les affranchit des droits, pourvu que l'acte présenté soit réellement tel qu'il est conçu, quoique cet acte n'ouvre pas les droits. Celà n'est pas fraude : 1° Parce qu'ils ont soumis aux droits certains actes et en ont exempté d'autres ; 2° Parce que les seigneurs ne doivent pas gêner la liberté des contractants, quoiqu'ils perdent leurs droits. » (1).

Et Merlin ajoute (2) : « Il faut prouver la simulation, non la fraude aux droits, mais que réellement c'est un tel autre contrat qui doit des droits. La seule fraude dont la preuve soit permise à la Régie et sur laquelle elle peut s'appuyer est la simulation du contrat. » Cette doctrine a toujours été consacrée par la jurisprudence : « On ne saurait voir une fraude dans l'exercice régulier d'une faculté légale, dit un arrêt de la Cour de Cassation du 2 mai 1849 (S. 49-1-522), lorsque d'après les circonstances particulières de la cause, il n'apparaît pas qu'on ait cherché à dissimuler un acte pour le soustraire aux droits du fisc. »

L'Administration pouvait d'ailleurs prouver par tous moyens, même par simples présomptions, l'existence de la simulation. Tout acte de propriétaire (bail, aliénation) de l'héritier renonçant, sur les biens dépendant de la succession, aurait consti-

(1) Guyot : *Traité des fiefs*, III, chap. 3.
(2) *Rép. de jurispr.*, t. XII, p. 450.

tué une preuve facilement admise de la simulation (1).

Mais l'Administration éprouvait le plus souvent les plus grandes difficultés à faire cette preuve, faute de pouvoir réunir des indices suffisants. Cette situation était d'autant plus préjudiciable au Trésor, que les renonciations frauduleuses se faisaient plus nombreuses, à mesure qu'augmentaient les tarifs de droits de mutation. L'héritier obtenait du légataire qu'il renonce au legs établi franc et quitte de toutes charges et lui en versait le montant en numéraire ; l'époux survivant renonçait à son usufruit légal et obtenait des héritiers qu'ils lui versent l'équivalent des revenus dont le privait sa renonciation. Les autres successibles agissaient de même à l'égard des bénéficiaires de leur renonciation, qui en général étaient leurs héritiers présomptifs.

La difficulté de prouver la fraude détermina le législateur à déroger aux principes du droit civil, à substituer au principe « L'héritier renonçant est censé n'avoir jamais été héritier » le principe « En matière fiscale, lorsque l'Etat y a intérêt, l'héritier renonçant sera considéré comme acceptant, pour le calcul des droits de mutation par décès ».

« Nous avons proposé ce texte, exposa le Commissaire du Gouvernement devant le Sénat, parce que nous avions constaté des fraudes considérables en matière de déclarations de successions. Que se passe-t-il en effet, lorsqu'un héritier direct se trouve en présence d'un légataire non parent ? La plupart

(1) Mayenne, 13 février 1884. R. P. 6336.
Le Hâvre, 5 mai 1894. Vienne, 17 janvier 1893. R. P. 8128.
Arras, 17 juillet 1895. R. E. 1075.

du temps, l'héritier direct s'entend avec le légataire : il lui propose de lui verser amiablement la somme représentant le montant de son legs et lui demande en retour de renoncer à la succession. Vous allez, lui dit-il, être payé immédiatement. Inutile de demander la délivrance de votre legs. Vous obtiendrez satisfaction sur le champ, sans formalités, sans frais, sans ennuis. »

Et pour justifier la réforme qu'il voulait introduire dans notre droit, M. le Commissaire du Gouvernement cita l'exemple de la Belgique qui possède à la fois notre législation civile et notre législation fiscale. Ce pays, en présence des fraudes qui existaient comme en France, n'avait pas hésité pour les éviter, à soumettre celui qui profite de la renonciation, sur le supplément qui lui advient, aux droits qu'aurait payés le renonçant.

Les raisons exposées firent impression sur le Parlement. Le Sénat lui-même, qui, à plusieurs reprises, avait rejeté des propositions de même nature, adopta les conclusions du Commissaire du Gouvernement. Une nouvelle dérogation venait d'être apportée aux principes du droit civil en matière d'enregistrement : désormais, pour le calcul des droits de mutation, sera prise en considération une personne, qui, aux termes de l'art. 745 du code civil, est censée n'avoir jamais existé. Et, en même temps que l'on s'écartait du droit civil, on entrait dans l'arbitraire.

Comme pour l'article 45, l'intérêt de l'Etat déterminera la portée de l'art. 51. Toutes les fois qu'il y aura intérêt, l'Etat se prévaudra de l'article 745 ; l'héritier renonçant, pour lui, comme pour tout le

monde, sera censé n'avoir jamais existé : on n'en tiendra nul compte, pour le calcul des droits de mutation par décès. Quand, au contraire, l'application du principe de l'article 745 lui sera défavorable, l'article 51 permettra de l'écarter et de se prévaloir d'une règle diamétralement opposée : l'héritier renonçant, pour le calcul des droits de mutation par décès, est censé avoir toujours été héritier.

Section II

Portée de l'article 51 de la loi du 13 juillet 1925.

Ce que nous avons dit au sujet des dispositions de l'art. 45 s'applique également à celles de l'art. 51 : en matière de renonciation, il y aura désormais deux vérités : l'une civile, l'autre fiscale. En droit civil, la renonciation continuera de produire tous les effets prévus par les articles 775 et 789, 785 et 777 du code civil ; le renonçant verra sa qualité d'héritier rétroactivement résolue au jour du décès, il sera considéré comme ne l'ayant jamais été. En droit fiscal, l'héritier renonçant sera considéré comme héritier pour le calcul de l'impôt de mutation par décès, lorsque les droits dus par les bénéficiaires de la renonciation seraient inférieurs à ceux dus par le renonçant lui-même.

C'est là le sens qui, à notre avis, doit être donné aux paroles prononcées à la tribune du Sénat par le Commissaire du Gouvernement ; « Tout à l'heure,

l'honorable M. Guillier a dit que l'on faisait échec au droit civil. Je ne vois pas comment. On laisse à l'héritier tous les droits qu'il peut avoir dans la succession, on ne modifie en rien le caractère de ces droits, on lui dit : un supplément vous advient par la renonciation d'un des cohéritiers ou d'un légataire. Nous vous demandons de payer les droits qu'aurait payés ce cohéritier ou ce légataire qui a renoncé. C'est la simplicité même. Il n'y a là aucune dérogation aux règles du code civil. Les effets légaux de la renonciation subsistent entièrement. Nous ne modifions ni les art. 775 et 789, ni les art. 785 et 777 du code civil. L'héritier qui renonce est censé, c'est bien entendu, n'avoir jamais été héritier et l'effet de sa renonciation remonte au jour de l'ouverture de la succession. Tous les principes du code civil sont sauvegardés, on ne touche à aucun d'entre eux. Aussi demandons-nous instamment au Sénat, étant donné que nous avons constaté des fraudes multiples, de voter le texte qui a été adopté deux fois par la Chambre des Députés. » (1).

Les dispositions de l'article 51 n'ont en vue que le calcul de l'impôt de mutation par décès : elles ne dérogent pas au droit civil, en ce qui concerne le débiteur de l'impôt. « Celui-ci reste dû par les cohéritiers du renonçant qui profitent de l'accroissement, les héritiers du degré subséquent qui profitent de la dévolution, les héritiers qui profitent de la renonciation des légataires, les légataires universels qui profitent de la renonciation des légataires particuliers. » (2).

(1) Séance du 27 mai 1925, p. 1017.
(2) Instr. de l'Admin. de l'Enregistrement.

D'autre part, l'article 51 n'est applicable que si les droits, dus par les bénéficiaires de la renonciation, sont inférieurs à ceux qui auraient été acquittés par les successibles renonçants, s'ils avaient accepté. Il serait sans effet, au cas, où par suite de la renonciation, l'héritier ou le légataire appelé devrait acquitter sur le montant de l'accroissement, de la dévolution ou du legs répudié des droits supérieurs à ceux qu'aurait acquittés le renonçant. Pour apprécier, si les droits dus par le renonçant auraient été ou non plus élevés que ceux à la charge du ou des bénéficiaires de la renonciation, il est nécessaire d'établir une double liquidation des droits, qu'auraient à acquitter sous le régime normal, les héritiers ou légataires appelés. On procèdera à une première liquidation en comprenant dans la masse les biens ayant fait l'objet de l'accroissement, de la dévolution ou du legs répudié. — Dans une deuxième liquidation on fera abstraction de ces biens. On dégagera par une simple soustraction la différence entre les deux liquidations et on la comparera au montant qui aurait été exigible du successible, s'il avait accepté. Si le renonçant avait eu à acquitter des droits plus élevés que les bénéficiaires de la renonciation, les biens répudiés formeront dans la déclaration, une masse spéciale, distincte des autres biens et passible de tarifs propres, calculés comme si la transmission s'était opérée au profit de l'héritier, légataire ou donataire renonçant.

L'article 51 a été établi, en vue de combattre la fraude; il implique en somme, une présomption de simulation, comme l'article 45. — Il devrait être possible de se soustraire à son application en prouvant

la sincérité de la renonciation, en la justifiant par des considérations tirées des charges de la succession ou des raisons de famille. Mais le législateur ne permet pas de faire la preuve contraire. Il considère que celui qui profite de la renonciation réalise un bénéfice purement gratuit, auquel il ne s'attendait pas et que le jeu normal des règles de la dévolution légale ou la stricte exécution des volontés du défunt ne lui auraient pas permis d'effectuer : le léger supplément de droit qu'il va supporter sera le prix de ce bénéfice.

Ce point de vue fut clairement exposé au Sénat par le rapporteur général. « Je ne veux pas reprendre le point de droit. Il a été étudié avec tant de soin et j'aurais devant moi des adversaires si redoutables que je préfère, quant à moi, ne pas pénétrer dans ce qu'un grand avocat appelait le maquis de la procédure et que j'appellerai tout simplement la forêt des textes. Ce qui me frappe, moi représentant de la commission des finances et, par conséquent, représentant des contribuables, qui doit s'inspirer de bon sens, de sens commun, aussi bien que des intérêts des contribuables, ce qui me frappe, c'est que la personne qui aura à payer un droit supplémentaire va bénéficier de la renonciation. Ce n'est pas l'ancien vivant, c'est l'héritier du mort ; par conséquent, c'est une personne qui, non par son travail, mais par le fait des lois héréditaires va recevoir quelque chose. Or, à un moment où nous avons à faire un appel continu à tous les citoyens français, je ne vois aucun inconvénient à ce que, s'agissant de successions et, étant donné qu'il va en résulter un véritable bénéfice pour l'héri-

tier appelé, celui-ci supporte ce léger droit nouveau. Pour cette raison de sens commun, votre commission des Finances s'est décidée à appuyer la demande du gouvernement. Toutes les fois qu'il nous a paru que les principes profonds du code civil pouvaient être entamés, nous n'avons pas hésité à demander la disjonction, afin de pouvoir étudier de plus près. Mais M. le Commissaire du gouvernement, avec sa haute autorité et son respect des lois, a dit très justement que les principes essentiels du code civil n'étaient pas entamés, que la dévolution des biens continuait de la même façon. Il s'agit simplement, Messieurs, de percevoir un léger impôt sur les bénéficiaires des renonciations ».

L'article 51 prévoit deux exceptions aux prescriptions qu'il édicte.

Ses dispositions ne sont pas applicables aux renonciations qui profiteront aux descendants en ligne directe. Cette exception de faveur se conçoit aisément : les héritiers en ligne directe sont certainement les plus intéressants ; d'eux on peut dire vraiment qu'ils sont les continuateurs de la personne du défunt, le prolongement de sa personnalité. La renonciation a pour effet de faire rentrer dans leur patrimoine des éléments qui souvent n'auraient pas dû leur échapper. Souvent la renonciation sera inspirée par des raisons très louables, auxquelles toute idée de fraude fiscale sera étrangère. Ce sera par exemple une personne, à qui un père de famille oublieux de ses devoirs, aura fait un legs de la quotité disponible. Cette personne voyant les héri-

tiers légitimes dans une situation gênée, renoncera à la libéralité qui lui a été faite. Il serait choquant d'assujettir dans ce cas les enfants aux droits de mutation par décès, calculés au tarif des étrangers qu'aurait payé le bénéficiaire du legs.

De même l'article 51 ne sera pas applicable, lorsque la renonciation profitera aux départements, communes et autres collectivités bénéficiant des tarifs édictés par les articles 19 de la loi du 25 février 1901, 16 de la loi du 31 décembre 1917 et 33 de la loi du 25 juin 1920 qui seront seuls applicables pour les legs leur profitant personnellement et leur conférant le droit à l'accroissement. L'article 51 est écrit pour empêcher toute renonciation frauduleuse ; or celle-ci n'est pas à redouter lorsque ce sont les collectivités énumérées par le texte qui sont les bénéficiaires de la renonciation.

CHAPITRE III

But et portée de l'article 52 de la loi du 13 juillet 1925

L'article 52 de la loi du 13 juillet 1925 obéit à la même préoccupation que les articles 45 et 51 : s'efforcer de supprimer la fraude. Mais tandis que les dispositions précédemment étudiées se bornaient à apporter des dérogations aux principes du droit civil, l'article 52 va plus loin : il modifie le droit civil en supprimant partiellement une institution traditionnelle du droit français : l'institution de la saisine.

Section I

En quoi les dispositions de l'article 52 modifient le droit civil et quelles sont les raisons qui ont décidé le législateur à les prendre

La saisine est le droit pour l'héritier de se mettre en possession des biens de l'hérédité, sans avoir de formalité à remplir. On a beaucoup discuté sur

l'origine de la saisine. On a prétendu que cette institution avait une origine fiscale et avait été inventée pour lutter contre les prétentions fiscales des seigneurs. Mais il semble démontré que la saisine a une origine purement civile qui doit être recherchée dans l'institution de la copropriété familiale, telle qu'elle existait dans les coutumes franques : dès le XIII^e^ siècle les textes citent le brocard : « le mort saisit le vif » prouvant par là l'existence, dès cet époque, de l'institution de la saisine. Celle-ci fut éclipsée par le développement de la féodalité. A partir du XVI^e^ siècle, les légistes s'en servirent pour lutter contre les prétentions fiscales des seigneurs et, de civile qu'elle était au début, la saisine devint, dans une certaine mesure, une institution à but fiscal.

Quoiqu'il en soit de son origine, la saisine est reconnue par notre droit civil à deux catégories de personnes : 1° les héritiers légitimes et depuis la loi du 25 juin 1896, les enfants naturels, venant en rang utile pour recueillir la succession ; 2° les légataires universels, c'est-à-dire ceux qui tiennent du testament une vocation éventuelle à la totalité de la succession, à condition qu'ils soient institués par testament authentique et qu'il n'existe pas d'héritiers à réserve. Tous les autres successibles : le conjoint, l'État, les légataires à titre universel ou particulier n'ont pas la saisine ; ils doivent pour obtenir la possession des biens, auxquels les appelle la loi ou le testament, avoir recours à des formalités variables, suivant les cas : envoi en possession par le tribunal ou le président du tribunal, délivrance par les héritiers du sang.

L'effet essentiel de la saisine est de dispenser celui qui en bénéficie, de toute formalité pour se mettre en possession. La saisine est complètement distincte de la propriété : les différents successeurs ont, dès le moment du décès, la propriété des biens de l'hérédité, auxquels les appelle la loi ou le testament; seuls en ont la possession légale garantie par les actions possessoires, ceux qui ont la saisine ; parfois, d'ailleurs, la saisine sera plus large que la propriété, lorsque par exemple un héritier réservataire viendra en concours avec un légataire. On peut donc avoir la propriété des biens de l'hérédité sans avoir la saisine et avoir la saisine sans avoir la propriété.

L'héritier saisi a la propriété et la possession légale du jour du décès. Le successible envoyé en possession a la propriété à partir du même moment, mais, pour en avoir la possession, il doit remplir de nombreuses formalités : faire apposer les scellés, dresser un inventaire notarié, adresser une requête au président du tribunal, se conformer à la publicité légale, fournir caution. Jusqu'au jugement l'envoyant en possession, il n'a pas l'exercice des actions possessoires et ne peut être poursuivi par les créanciers héréditaires ; il est, en somme, considéré comme n'ayant pas accepté la succession, tandis l'héritier saisi est traité jusqu'à sa renonciation comme acceptant.

Le jugement d'envoi en possession le place dans la situation de l'héritier saisi et ses effets remontent au jour du décès. Demolombe analyse parfaitement sa situation lorsqu'il écrit : « L'envoi en possession est pour les successeurs irréguliers, ce que la saisine

est pour les héritiers légitimes; il constitue pour eux aussi une véritable saisine qui est judiciaire au lieu d'être légale, mais qui produit dans la personne des successeurs irréguliers, une fois qu'elle leur est accordée par le juge, tous les effets que produit dans la personne des héritiers légitimes la saisine, qui leur est attribuée par la loi et, qui les produit par conséquent *a die mortis*, dès le jour de l'ouverture de la succession, de telle sorte que les successeurs irréguliers, de même que les héritiers légitimes sont réputés, après l'envoi en possession, avoir succédé immédiatement au défunt *jam nunc a morte*. Leur saisine, en un mot, est conditionnelle, sous la condition d'obtenir l'envoi en possession, mais la condition une fois accomplie, produit dans ce cas, comme dans les autres, l'effet particulier qui lui est propre ». La jurisprudence corrobore cette opinion (1).

C'est d'ailleurs le seul effet pratique de la saisine. On a voulu rattacher à cette idée la différence de situation qui existe entre les différents successeurs relativement à l'obligation aux dettes : il a été soutenu que les héritiers saisis étaient tenus des dettes de la succession *ultra vires successionis*, tandis que les héritiers non saisis ne l'auraient été qu'*intra vires*. Mais l'obligation aux dettes se rattache moins à la saisine, qu'à l'idée de continuation de la personne du défunt par l'héritier : celui qui a une vocation éventuelle à recueillir l'intégralité de la succession est tenu des dettes héréditaires *ultra vires successionis* , car il continue la personne du

(1) Notamment Cass. Ch. civ. 13 juin 1855. S. 1855-1-195.

défunt, tandis que celui qui est appelé à recueillir une partie des biens de la succession ou une valeur héréditaire déterminée, n'est tenu des dettes qu'*intra vires successionis*. C'est l'opinion consacrée par la jurisprudence relativement, notamment, au conjoint survivant qui, bien que n'ayant pas la saisine est tenu des dettes de la succession *ultra vires successionis* (1).

L'article 52 de la loi du 13 juillet 1925, en exigeant des héritiers, un envoi en possession spécial pour les valeurs héréditaires existant à l'étranger, va à l'encontre des principes du droit civil. Il dénature complètement la notion de saisine qui s'applique à l'ensemble de l'hérédité : il n'y a pas à distinguer parmi les éléments de celle-ci. L'héritier continuateur de la personne du défunt, continue sa possession dans son intégralité. La notion de saisine est d'ailleurs tellement attaché à celle de la continuation de la personne, que les héritiers légitimes sont saisis, même des biens héréditaires dont ils n'ont pas la propriété, des biens revenant aux successeurs irréguliers ou aux légataires par exemple.

On a tenté de justifier la restriction de la saisine héréditaire, en disant qu'en y ayant recours, on ne touchait qu'à la possession de l'héritier, dont le droit de propriété ne subissait aucune atteinte. La saisine est bien un privilège de possession. Mais, la propriété sans la possession serait un droit vain : la possession étant l'un des attributs essentiels de la

(1) Cass. 13 août 1851 - S. 1852-1-657 - Toulouse 16 mars 1882 S. 1883-II-75.

propriété, la nécessité d'une investiture porte la plus grave atteinte aux droits de l'héritier. Le législateur a d'ailleurs si bien compris que la propriété sans possession était un vain mot, qu'à moins que des nécessités pratiques l'aient amené à faire des exceptions, il a accordé la saisine à tous les héritiers. Il a seulement maintenu la nécessité d'un envoi en possession à l'égard du conjoint parce que, celui-ci venant à la succession à défaut de parents au degré successible, il fallait des mesures de publicité pour permettre aux héritiers intéressés de faire valoir leurs droits. S'il s'agissait d'une succession en usufruit, l'envoi en possession était destiné à prévenir toute difficulté dans la détermination de l'importance et de l'assiette de ce droit. Quant à l'absence de saisine des héritiers testamentaires, elle s'explique par la nécessité de vérifier leur qualité, leur titre, et comme en attendant, il faut que la succession soit administrée, on reconnaît la saisine aux héritiers légitimes. La règle est donc que les héritiers ont la possession légale de l'hérédité ; en la leur supprimant, on leur enlève tout le bénéfice de leur droit de propriété, on porte donc atteinte au droit qu'ils tiennent de leur vocation héréditaire.

Les inconvénients que présente, au point de vue civil, une restriction même limitée de la saisine héréditaire, sont compensés par les inconvénients dont souffrirait le Trésor du fait du maintien des règles du droit civil.

Il est facile de se rendre compte de l'intérêt que l'institution de la saisine présente pour un héritier ou un légataire universel, désireux de se sous-

traire au paiement des droits de mutation par décès. Au décès de son auteur, sur la production d'un acte de notoriété ou d'un intitulé d'inventaire faisant foi de sa qualité, il obtient immédiatement des tiers détenteurs, la possession de fait des valeurs héréditaires, sans avoir aucune formalité à remplir. L'administration de l'Enregistrement est avisée du décès par le maire, mais elle ne peut connaître la consistance et la valeur du patrimoine héréditaire que par la déclaration souscrite spontanément par l'héritier. Or celui-ci peut être d'une bonne foi douteuse, profiter de l'ignorance du fisc pour le tromper.

En supprimant la saisine héréditaire, en exigeant, après chaque décès, l'apposition des scellés et l'établissement d'un inventaire décrivant et estimant le patrimoine du défunt, le législateur aurait supprimé en grande partie les fraudes fiscales en matière de successions. Mais, outre qu'une telle innovation se heurterait à de graves difficultés de fait, réaliser cette réforme eût été abolir d'un seul coup et de la manière la plus absolue, une institution traditionnelle du droit français : l'institution de la saisine. Cette conséquence n'empêcha pas le gouvernement de proposer d'obliger les héritiers à un envoi en possession, lorsqu'il aurait dépendu de la succession des valeurs mobilières. Cette proposition se heurta à la plus vive opposition et ne fut adoptée qu'en ce qui concerne les biens situés à l'étranger et dépendant de successions régies par la loi française. On craignit qu'une telle innovation contraire au droit civil, ne soit également dangereuse au point de vue financier.

Comme le faisait remarquer au Sénat, en 1910, M. Gauthier rapporteur de la commission des finances, lorsque pour la première fois, on parla de cette réforme : « Le correctif serait pire que l'inconvénient auquel il serait appelé de remédier. La saisine héréditaire se lie étroitement aux sources génératrices du droit français, elle est une des pierres angulaires de la loi civile. La supprimer dans un intérêt purement fiscal, soumettre les héritiers au formalisme vexatoire d'un envoi en possession judiciaire, ce serait ouvrir la porte toute grande à l'ingérence envahissante de l'Etat dans le domaine du droit privé. Il n'y aurait pas là un progrès, mais un recul vers le passé, un retour à l'antique théorie de l'investiture féodale. Quelque puissante que soit la raison fiscale, le Parlement ne saurait consentir à rayer d'un trait de plume une des dispositions les plus libérales de notre code ». (1).

D'autre part, la réforme proposée aurait pu avoir, au point de vue économique et financier, les plus graves inconvénients. Plusieurs orateurs ont démontré, en effet, au cours de la discussion devant la Chambre des Députés, qu'une suppression générale de la saisine était susceptible de favoriser l'exportation des capitaux. Pour éviter à ses enfants les formalités vexatoires et coûteuses, qu'aurait entraînées l'envoi en possession, le père de famille aurait déposé ses capitaux à l'étranger, mieux, se serait fait ouvrir en son nom et en celui de son fils, par exemple, un compte joint dans une banque étrangère. A son décès, ses héritiers n'auraient eu

(1) *J. Off.* déb. parlem. 13 août 1911, annexe 174.

aucune formalité à remplir. Les dispositions de la loi supprimant la saisine, auraient été impuissantes à triompher du compte joint, et leur application aurait pu être facilement éludée dans une nation étrangère échappant à la compétence territoriale de la loi française.

D'ailleurs, les raisons qui militaient en faveur de la restriction de la saisine héréditaire n'étaient pas aussi fortes pour les biens situés en France que pour les biens situés à l'étranger. Malgré tout, le fisc a, sur le territoire national, un certain nombre de moyens de contrôle et d'investigation qui lui permettent de déjouer la fraude, dans une certaine mesure. Le répertoire général, où sont annotées la plupart des modifications apportées dans le patrimoine du contribuable par les actes enregistrés, permet de connaître, d'une manière assez précise, la consistance et la valeur des successions, sinon en valeurs mobilières, du moins en valeurs immobilières. Les renseignements du répertoire général sont complétés par ceux que révèlent les actes passés après le décès : les inventaires, auxquels ont nécessairement recours les héritiers, lorsqu'il existe parmi eux des mineurs ou des incapables, les liquidations et partages, les ventes publiques de meubles, les certificats de propriété, tous obligatoirement enregistrés et dévoilant l'existence de meubles ou de valeurs appartenant au défunt. A défaut d'actes, les polices d'assurances démontrent suffisamment l'existence et la valeur approximative d'un mobilier héréditaire. Le droit de communication de l'Administration, dans les sociétés et compagnies, lui permet de connaître les sommes inscrites

au nom du défunt, les valeurs déposées par lui qui ont été retirées par les héritiers. Et, comme ces moyens sont encore insuffisants, le législateur a déjà en 1901 et en 1903 restreint partiellement la saisine de l'héritier, pour l'empêcher de se soustraire au paiement des droits de mutation par décès : le transfert de titres nominatifs, du nom du défunt au nom de l'héritier, est subordonné à la production d'un certificat de paiement des droits de mutation ; sans un tel certificat, les Compagnies d'assurances sur la vie ne pourraient également se libérer des sommes dues à des bénéficiaires, autres que le conjoint et les successibles en ligne directe, aucune exception n'existant d'ailleurs en faveur de ces deux catégories d'héritiers, s'ils sont domiciliés à l'étranger.

Au contraire, le fisc est complètement désarmé pour connaître l'existence des valeurs mobilières, dépendant d'une succession ouverte en France et déposées à l'étranger; or de telles valeurs, sont d'après les principes du droit international privé, régies par la loi du domicile du propriétaire. Rien n'en décèle l'existence, et rien n'est plus facile pour les héritiers de se soustraire aux droits, en ne les comprenant pas dans leur déclaration.

L'augmentation des dépôts de valeurs à l'étranger et l'importance de la fraude en résultant, attira de bonne heure l'attention des ministres des finances. Dès en 1908, M. Caillaux crut avoir trouvé un remède au fléau grandissant, dans la restriction de la saisine héréditaire. Il déposa un projet, tendant à obliger les héritiers à se faire envoyer en possession des valeurs expatriées, par une ordonnance

du président du tribunal civil du lieu de l'ouverture de la succession : l'ordonnance comprenant l'énumération des valeurs mobilières déposées à l'étranger, en aurait dévoilé l'existence au fisc, par son enregistrement obligatoire. — La portée pratique de ce projet fut très vivement discutée et M. Dumont y substitua un autre qui, non content de s'attaquer à la saisine, c'est-à-dire à la possession légale, s'attaquait à la propriété. Tout héritier qui, dans les deux ans qui suivaient l'ouverture de la succession, n'avait pas demandé l'envoi en possession, voyait résolu son droit de propriété sur les biens héréditaires, s'il ne se conformait pas à la sommation qui lui était faite par un autre successible d'avoir à remplir cette formalité. Après l'expiration d'un delai variable suivant son degré de parenté avec le défunt, l'auteur de la sommation était fondé à intenter l'action en pétition d'hérédité. — Ce projet faisait trop bon marché des principes élémentaires du droit civil, du principe d'après lequel la qualité d'héritier n'est pas susceptible de se perdre, si ce n'est dans les conditions de l'article 787 du code civil « *Semel heres semper heres* » ; du principe posé par l'article 732 du code civil, d'après lequel la loi ne considère ni la nature ni l'origine des biens pour en régler la succession; du principe enfin de la saisine.

Le projet de M. Dumont fut renvoyé pour étude à une commission extra parlementaire, des travaux de laquelle sortit une proposition de M. Cochery. A la déchéance éventuelle de l'héritier premier appelé, au cas où il ne demanderait pas l'envoi en possession, était substituée une restriction immé-

diate à sa vocation héréditaire, de sorte que les héritiers même premiers en rang n'avaient plus qu'un droit en expectative et n'avaient le titre d'héritiers qu'après avoir été envoyés en possession. Cette proposition que le ministre de la justice refusa de contresigner ne vint pas en discussion. Le projet de loi de finances de 1914 prévoyait également une restriction de la saisine, mais le Sénat refusa d'adopter une telle innovation. Depuis, du fait de l'établissement de l'impôt sur le revenu, du fait de la guerre et des crises financières qui en sont la suite, du fait de la menace d'établissement de l'impôt sur le capital, le mouvement de sortie des valeurs mobilières s'est précipité. Le législateur a été contraint, pour enrayer le mouvement, d'interdire sous des peines sévères l'exportation des capitaux ; c'était là l'intérêt du Trésor le plus évident, car celui qui dépose ses valeurs mobilières dans les banques étrangères, entend se soustraire ainsi au paiement de l'impôt sur le revenu sur ces valeurs et à l'impôt de mutation par décès, au moment de sa mort.

Mais il ne suffit pas d'empêcher l'exportation des capitaux, il faut faire en sorte que ceux qui ont passé frauduleusement la frontière ne puissent échapper aux impôts qu'ils doivent légitimement supporter. C'est cette considération qui décida le ministre des finances à proposer une fois de plus et avec plus de force, la restriction de la saisine héréditaire en ce qui concerne les valeurs mobilières déposées à l'étranger. « Parmi les moyens dont disposent les contribuables pour éluder le payement de l'impôt général sur le revenu et des droits de mutation par

décès, l'un des plus usités consiste à déposer dans une banque à l'étranger, tout ou partie des sommes ou valeurs qui composent le patrimoine.

Nul n'ignore que les banques de certains pays étrangers accordent l'hospitalité la plus large aux titres ainsi expatriés. Les coupons sont encaissés au fur et à mesure de leur échéance et portés au crédit du compte ouvert au déposant qui en a la libre disposition. On conçoit, dans ces conditions, combien il est facile aux capitalistes de soustraire leurs revenus à l'impôt général et leurs capitaux à l'impôt de mutation par décès.

En ce qui concerne ce dernier impôt, les valeurs expatriées sont à l'événement du décès du déposant, remises directement par l'établissement dépositaire, aux héritiers, lesquels peuvent omettre presque impunément de les faire figurer dans la déclaration de succession. L'existence de ces valeurs n'est révélée à l'Administration de l'Enregistrement, qu'au cas tout à fait exceptionnel de dissentiment entre les héritiers, où lorsqu'un inventaire est dressé pour sauvegarder les droits d'un successible mineur. Il est urgent de prendre des mesures pour arriver à connaître, en cas de décès du déposant, la nature et l'importance des biens ainsi réfugiés à l'étranger, et assujettir ces valeurs aux droits de mutation par décès. Ainsi rétablies dans leur sincérité, les déclarations de succession serviront ensuite au contrôle des déclarations souscrites par le défunt ou par ses héritiers pour le paiement de l'impôt général sur le revenu » (1).

(1) Exposé des motifs du projet de budjet de recettes de l'exercice 1925.

Evidemment, la mesure la plus apte à déterminer les contribuables à souscrire une déclaration sincère des biens recueillis à l'étranger, eût été la conclusion d'accords internationaux, grâce auxquels les différents Etats se seraient entraidés mutuellement pour assurer l'exécution de leurs lois fiscales. Mais de telles ententes demandent des discussions prolongées et il était urgent de prendre des mesures contre la fraude : la suppression de la saisine était le seul moyen qui semblât efficace.

Le législateur fut amené à prendre cette mesure, non seulement dans l'intérêt du Trésor, mais aussi dans un but de justice fiscale, pour éviter que ceux qui exportent leurs capitaux, qui travaillent contre le change de notre pays, jouissent d'une situation de fait, au point de vue fiscal, plus avantageuse que ceux qui les ayant conservés en France, travaillent au développement de la prospérité nationale. « Ce n'est pas sans colère, disait le rapporteur général de la commission des finances du Sénat, que nos agriculteurs, nos paysans, tous ceux qui sont restés attachés à la terre, voient cette évasion des capitaux mobiliers vers l'étranger. D'autre part une grande partie de la nation a manifesté ces temps derniers le désir de voir astreindre tous les contribuables, même les plus élevés, aux formes sévères de l'impôt sur le revenu. Ce double mouvement doit préoccuper les assemblées parlementaires, et les questions de procédure doivent quelquefois céder le pas aux questions de fond, à certains moments dramatiques, comme on le disait il y a quelque temps, de la vie nationale » (1).

(1) Sénat, débats parlem. séance du 27 mai 1925, p. 1014.

A défaut d'autres mesures plus pratiques, le ministre des finances revint aux propositions de MM. Caillaux, Dumont et Cochery. Toutes avaient été rejetées comme contraires aux principes du droit civil. Il était à craindre que, reprises sous une forme à peu près identique, elles ne rencontrassent surtout au Sénat, la même hostilité. Toutefois, l'argumentation de M. Lebert, président de la commission de législation civile du Sénat vint à bout de l'opposition. « Peut-on hésiter, dit-il, à restreindre les effets d'une fiction légale, s'il apparaît qu'elle peut favoriser la fraude ? Je ne puis oublier pour ma part que cette fiction légale reproduite par le législateur de 1804, procède de l'ancienne coutume de Paris, article 318 et, qu'à l'une comme à l'autre époque, on ne songeait guère à constituer des avoirs au-delà de nos frontières ou d'y transporter des fortunes. Pourquoi ces frontières, à l'heure où il est nécessaire, ne serviraient-elles pas de limite à la saisine ? Peut-être nos devanciers l'eussent-ils ainsi établi, s'ils avaient été aux prises avec les mêmes difficultés.

Il ne me paraît pas possible d'admettre qu'une succession s'ouvrira ou que des avoirs se constitueront à l'étranger, dans le but conçu et prémédité à l'avance, d'échapper à des charges de fiscalité, que ces capitaux voyageurs doivent légalement supporter. Sans doute, les bénéficiaires de la saisine doivent supporter toutes les charges de la succession, mais avec quelle aisance n'y échapperaient-ils pas si les actes d'administration et de conservation qui leur sont permis, si l'appréhension même de

ces biens, sans le contrôle de l'envoi en possession, continuait d'être autorisé ? » (1).

Le projet du gouvernement s'inspirait plus des projets de M. Dumont et de M. Cochery que de celui de M. Caillaux en 1908 : il prévoyait, outre une restriction à la saisine, une suspension de la vocation héréditaire, jusqu'à l'envoi en possession. D'autre part le projet gouvernemental obligeait seulement les héritiers à se faire envoyer en possession des valeurs qui tombaient sous le coup de la loi fiscale française, or seuls les biens mobiliers, en vertu de la maxime « *Mobilia personam sequuntur* » sont régis par la loi du domicile du propriétaire. Les immeubles au contraire régis par la loi du lieu de leur situation, n'ont pas, s'ils sont situés à l'étranger, à être compris dans les déclarations de succession régies par la loi française.

Sur ces deux points des modifications furent apportées au projet voté par la Chambre. La commission des finances du Sénat jugea excessif de toucher à la vocation héréditaire de l'héritier, c'est-à-dire à son droit de propriété sur les biens de la succession ; elle se contenta de supprimer sa saisine, c'est-à-dire sa possession légale sur ces mêmes biens. En procédant ainsi, le rapporteur de la commission des finances du Sénat semble avoir cru qu'il n'apportait aucune modification au droit civil, et qu'il conservait intacte l'une des plus anciennes institutions du droit français. Confondant vocation héréditaire et saisine, il semble croire que ces deux termes expriment le fait de la transmission légale,

(1) Sénat. Débats parlement. séance du 27 mai 1925, p. 1013.

sans formalité, de la propriété, de la tête du « *de cujus* » sur celle de l'héritier ; or nous avons montré que, dans tous les cas, la propriété des valeurs héréditaires est acquise aux héritiers et légataires, même non saisis, par le seul fait du décès de leur auteur ; la saisine se réfère non à la propriété, mais à la possession légale de l'hérédité. Son intérêt est de permettre à celui, à qui elle est reconnue, de se mettre en possession et d'intenter les actions possessoires, sans avoir préalablement de formalité à remplir. Voici, d'ailleurs, en quels termes le rapporteur de la commission du Sénat justifie la modification qu'il apportait au texte voté par la Chambre : « Notre droit civil consacre cette vieille formule : le mort saisit le vif ; lorsqu'une personne vient à décéder, son patrimoine passe immédiatement, automatiquement, sans solution de continuité, entre les mains de l'héritier. Le droit de propriété qu'avait le « *de cujus* » est transféré à l'héritier, sans qu'il soit besoin d'aucune formalité, d'aucune consécration quelconque. Telle est la saisine.

Toute disposition législative, qui viendrait à supprimer la saisine, c'est-à-dire, à modifier les règles de transmission du droit de propriété du « *de cujus* » à son successeur, serait donc en opposition avec un des principes fondamentaux de notre droit civil. — Or, votre commission des finances a toujours estimé qu'il n'était pas du domaine de la loi fiscale de modifier la loi civile.

C'est pourquoi, s'écartant du texte de la Chambre, qui pouvait être interprété dans un sens opposé aux principes du code civil, votre commission s'est efforcée d'élaborer des dispositions qui ne puissent

donner lieu à aucune controverse juridique. Elle n'a, dans son texte, visé en quoi que ce soit la vocation héréditaire ou la saisine, auxquelles elle n'a porté aucune atteinte même légère. Mais l'exercice d'un droit proclamé et reconnu peut être réglementé. C'est dans ce sens que nous avons dirigé nos efforts. Le texte auquel nous avons abouti a recueilli l'adhésion du gouvernement. Nous vous demandons de le ratifier à votre tour. » (1).

Malgré son erreur, la commission du Sénat avait eu le grand mérite de restreindre la portée de la dérogation qu'avait apportée la Chambre au droit civil, en portant atteinte au droit de propriété de l'héritier.

Sur un second point, la commission des finances du Sénat, décidée à accepter la réforme que lui soumettait le gouvernement, modifia le projet qui lui était présenté. Considérant que les immeubles existant à l'étranger étaient régis par la loi étrangère, et n'avaient pas à être compris dans les déclarations de succession ouvertes en France, la Chambre n'avait pas imposé l'obligation de les comprendre dans l'ordonnance d'envoi en possession. Le rapporteur de la commission des finances du Sénat, imbu de l'idée qu'il fallait donner aux lois un caractère de généralité et ne pas établir pour les valeurs mobilières, un régime d'exception, proposa d'étendre les dispositions du projet gouvernemental aux immeubles. Il aperçut tout l'intérêt qu'il y avait pour le fisc français, à connaître les immeubles situés à l'étranger et appartenant à des personnes domiciliées

(1) Doc. parlem. Sénat 1925, p. 861.

en France. Sans doute, il n'est pas possible d'assujettir ces immeubles aux droits de mutation par décès établis par la loi française, mais, leur énumération dans l'ordonnance d'envoi en possession, permettra de contrôler les déclarations faites antérieurement, notamment les déclarations d'impôt sur le revenu. L'Administration des Contributions Directes, connaissant l'existence dans le patrimoine du défunt d'un immeuble situé à l'étranger sera tout naturellement amenée à rechercher, si le « *de cujus* » a compris dans sa déclaration annuelle d'impôt général sur le revenu, les revenus de cet immeuble. Par la suite, les héritiers sachant que l'administration connaît l'existence d'immeubles à l'étranger dans leur patrimoine, ne seront plus tentés de faire des déclarations incomplètes.

« Nous voulons éviter l'évasion des capitaux mobiliers et les faire rentrer à l'intérieur du pays. Nous ne voulons pas qu'ils aient une tendance à se stabiliser à l'étranger, à s'y cristalliser et à devenir peu à peu des biens immobiliers par l'achat, soit de parts dans les sociétés industrielles et commerciales, soit de terrains, forêts, immeubles variés. C'est pourquoi, nous désirons que la déclaration soit totale sur les biens mobiliers et immobiliers. Cela se comprend parfaitement, car des citoyens peuvent avoir à l'étranger des biens immobiliers considérables qui ne seraient pas compris dans les déclarations. Il n'y avait donc aucune difficulté à introduire à la fois les biens mobiliers et les biens immobiliers dans le texte, et le Sénat, à qui l'on reproche quelquefois de ne pas être, paraît-il, assez démocratique avait, d'accord avec le gouvernement,

envisagé dans son intégralité le problème, qui lui était posé. On a dit que les biens immobiliers situés à l'étranger n'étaient pas passibles du droit de mutation en France et, qu'à ce titre, leur inclusion dans le présent texte serait inutile. Si c'est inutile, ce n'est, en tous cas, pas nuisible.

Mais, ce qu'il y aurait de grave, c'est que, s'agissant d'appliquer la justice à tout le monde et de menacer les citoyens qui peuvent posséder des valeurs mobilières à l'étranger, on n'obligeât pas l'héritier à déclarer l'universalité des biens héréditaires situés à l'étranger. En effet, on ne connaîtrait plus alors la totalité de ces biens et l'on ne pourrait plus contrôler les déclarations antérieures faites par l'héritier, ni savoir si elles ont été parfaitement sincères.

Si l'on veut faire une déclaration — et je crois que pas un sénateur ne me contredira — il faut qu'elle soit loyale et complète. Il n'y a donc, il me semble, aucun inconvénient à mettre dans le texte les mots « et immeubles » Je n'y vois au contraire que des avantages, pour les raisons que j'ai indiquées ». (1).

Section II

Portée de l'article 52 de la loi du 13 juillet 1925.

Actuellement, aux termes de la loi de finances du 13 juillet 1925, lorsqu'une personne domiciliée en France décède et que sa succession est régie par la

(1) Sénat, débats parlementaires, séance du 30 Juin 1925.

loi française, il faut considérer dans le patrimoine héréditaire deux catégories de biens : ceux qui sont en France et ceux qui sont à l'étranger. Pour les valeurs mobilières ou immobilières existant en France, les règles du code civil continuent de s'appliquer ; les personnes énumérées par la loi comme ayant la saisine : les héritiers légitimes ou naturels, les légataires universels, sous certaines réserves, ont la possession légale des biens de l'hérédité à compter du décès, sans qu'ils aient aucune formalité à remplir. A partir de ce moment, ils peuvent se mettre en possession de fait et ils ont à leur disposition les actions possessoires du défunt pour réduire la résistance des tiers détenteurs qui la leur refuseraient. La seule obligation qui leur soit imposée, et qui d'ailleurs générale, s'impose également aux héritiers qui recueillent des valeurs à l'étranger, est de faire au bureau de l'enregistrement du lieu d'ouverture de la succession, une déclaration des valeurs dépendant de la succession, pour le paiement des droits de mutation par décès.

Les successibles, qui sont appelés à recueillir des valeurs mobilières ou immobilières situées à l'étranger et dépendant d'une succession ouverte en France et régie par la loi française, sont soumis à un régime spécial. Ils sont bien héritiers du jour du décès et leur vocation héréditaire n'est susceptible de disparaître que par l'effet de leur renonciation, mais s'ils en sont propriétaires, ils n'ont pas la possession légale des biens de l'hérédité. Il faut qu'ils aient recours à une formalité préalable : celle d'un envoi en possession par ordonnance du président du tribunal civil du lieu d'ouverture de la

succession. Cette ordonnance comprendra l'énumération de tous les biens mobiliers ou immobiliers existant à l'étranger et dépendant du patrimoine transmis. Par son enregistrement obligatoire, elle permettra à l'administration de l'Enregistrement de connaître l'importance du patrimoine héréditaire expatrié et d'établir le montant des droits de mutation par décès, en tenant compte de sa valeur.

L'ordonnance d'envoi en possession sera exigée, toutes les fois que l'hérédité sera recueillie par un successible autre que le conjoint ou le légataire universel institué par testament olographe ou en concours avec des héritiers réservataires. La loi civile exige, de ces personnes, un envoi en possession par jugement du tribunal ou ordonnance du président. Il est inutile de multiplier les formalités tendant à empêcher une dissimulation de l'actif héréditaire ; celle qui existe déjà servira à sauvegarder les intérêts des héritiers du sang et ceux de l'Etat : on y insérera la déclaration détaillée des biens déposés ou existant à l'étranger qui figure dans l'ordonnance d'envoi en possession exigée des héritiers légitimes.— Quelle que soit la forme de l'envoi en possession, la déclaration des biens recueillis à l'étranger devra être faite par les héritiers et légataires sous la foi du serment.

L'ordonnance d'envoi en possession devra comprendre à la fois les valeurs mobilières déposées à l'étranger et les immeubles qui y sont situés. Au cours de la discussion, il a été bien spécifié, que l'article 52 n'entendait pas soumettre à l'application des lois fiscales françaises les immeubles situés à l'étranger, ceux-ci continuant d'être régis par la loi territoriale.

N'ayant pas la possession légale des valeurs héréditaires situées à l'étranger, l'héritier, le légataire ou le donataire ne pourrait se mettre en possession de fait, avant que soit rendue l'ordonnance du président du tribunal civil. Si sciemment, sans faire de déclaration de succession, ils entraient en possession, ils encourraient une amende qui devait être égale au montant de l'avoir dissimulé et qui a été réduite à la moitié de ce montant ; ils s'exposeraient en outre à se voir appliquer les sanctions prévues par l'article 366 du code pénal, le tout sans préjudice des droits de succession sur l'ensemble et de l'application de sanctions morales, telles que l'affichage du nom du contrevenant à la porte de la mairie de son domicile et des motifs de sa contravention.

Le successible qui n'a pas la possession légale des biens situés à l'étranger ne peut évidemment pas, pour obtenir la possession de fait, intenter les actions possessoires qu'aurait eues à sa disposition le « *de cujus* ». Bien plus, il est fait défense aux tiers détenteurs de remettre aux héritiers ou légataires non munis de l'ordonnance d'envoi en possession, les valeurs héréditaires qu'ils pourraient avoir en dépôt. Sans doute, en les remettant, ils seraient libérés au point de vue civil de leurs obligations, car ils se seraient acquittés envers le véritable propriétaire, puisque l'héritier est propriétaire de l'hérédité du jour du décès. Toutefois ils se rendraient complices d'une fraude à la loi, et comme tels, le complice étant en droit pénal assimilé à l'auteur principal, ils seraient passibles des mêmes peines que l'héritier ou le légataire qui se met en possession de fait de l'hérédité. En outre une action en

responsabilité serait ouverte contre eux au profit de tout intéressé.

Pour que les intéressés ne puissent se prévaloir de l'ignorance où ils se trouvaient des dispositions qu'il établissait, le législateur impose à tout officier public ou ministériel, à peine d'une amende de 500 fr. en principal, de faire mention dans tout inventaire, ou acte de notoriété destiné à établir les qualités des ayants droit à une succession, de l'obligation de l'envoi en possession qui incombe à tout héritier pour les biens situés à l'étranger.

Il est à craindre que l'article 52 de la loi du 13 juillet 1925 n'ait pas tous les résultats que le législateur semble en avoir attendu.

En premier lieu, ses dispositions seraient complètement inopérantes à l'égard de certaines combinaisons qui ne tarderaient pas à se généraliser : le compte joint ; la location de coffre-fort, le mandat post mortem, à l'étranger.

Le compte joint suppose que deux personnes dont l'une est le présomptif héritier de l'autre, un père et un fils, deux époux par exemple, se font ouvrir un compte de dépôt chez un banquier, de telle façon que chacun des titulaires soit présumé propriétaire de tout l'actif déposé, et que le banquier soit libéré par le paiement fait à l'un d'eux : la mort de l'un des titulaires du compte ne met pas fin à la solidarité ; le survivant a le droit de retirer tout ou partie des dépôts. La loi du 31 mars 1903 (art. 7) a prohibé le compte joint qui était un moyen d'éluder l'application des lois fiscales, mais cette loi

a une compétence purement territoriale, et ne peut s'appliquer à l'étranger où l'institution du compte joint continuera d'être un obstacle aux dispositions de l'article 52 de la loi du 13 juillet 1925.

L'institution du compte joint présente de graves dangers ; aussi beaucoup de possesseurs de fonds à l'étranger recourront-ils plutôt à une location de coffre-fort dans une banque étrangère. Le contrat de louage, qui est conclu entre la banque et le particulier, subsiste après la mort du preneur ; ses héritiers, à condition de justifier de leur qualité, pourront se faire délivrer la clef du coffre-fort et retirer les valeurs qui y seront déposées. Le banquier ne sera pas en droit d'exiger la production de l'ordonnance d'envoi en possession, car il ignore ce que contient le coffre, qui peut fort bien être vide.

Enfin, un autre moyen de tourner les dispositions de la loi pourra être trouvé dans le mandat « post mortem ». Une personne se fait ouvrir un compte dans un établissement étranger et donne à un tiers, qui pourra être son présomptif héritier, mandat de retirer, après sa mort, les sommes déposées. Ce mandat serait sans valeur en droit français, en vertu de l'article 2003 du code civil, qui assigne comme terme au mandat la mort du mandant, mais il peut être parfaitement valable au regard de la loi étrangère. D'ailleurs, même en France, de nombreuses décisions de jurisprudence valident le mandat « post mortem », lorsqu'il s'agit d'un de ces mandats spécialement donnés pour être exécutés après la mort du mandant (1). Dès lors que le

(1) Paris, 10 décembre 1850. — Amiens, 16 novembre 1852.

mandataire aura une procuration en forme, le banquier, dans les pays où le mandat post mortem est valable, n'aura pas à rechercher s'il est héritier et ne pourra lui demander de justifier d'un envoi en possession.

Quoiqu'il en soit, il est des plus douteux que les art. 52 et suiv. de la loi du 13 juillet 1925 reçoivent application à l'étranger. Ce sont là des dispositions fiscales qui ne peuvent produire leurs effets que sur le territoire français. En vain objecterait-on qu'elles concernent également le droit civil, car l'envoi en possession qu'elles rendent obligatoire est tellement différent de l'envoi en possession du droit civil, par sa portée d'application plus restreinte et ses formalités simplifiées, qu'on ne peut l'y assimiler. D'ailleurs c'est la forme de la loi, le but considéré, seuls qui importent. — Bien plus en dehors de toute préoccupation fiscale, tout ce qui a trait à la propriété ou à la possession, donc à la saisine, touche tellement à l'ordre public de chaque Etat, par son caractère de réalité, que la seule loi compétente est la loi territoriale. Dans le cas de l'article 52, comment la possession en pays étranger pourra-t-elle dépendre du magistrat français, alors qu'un jugement n'a pas d'autorité hors des limites où il est rendu, s'il n'a reçu l'exequatur ? Rien ne sera changé en fait au régime antérieur, s'il n'y a conventions diplomatiques : les depositaires étrangers, en remettant les titres aux véritables propriétaires, sur le vu d'actes de notoriété ou d'intitulés d'inventaire, auront leur responsabilité couverte. Nul doute que les tribunaux étrangers ne refusent l'exequatur à une décision rendue par le tribunal

français et condamnant l'établissement étranger à une amende égale à la moitié du montant des valeurs remises à l'héritier sans justification de l'existence d'une ordonnance d'envoi en possession. Ils le refuseront d'autant plus facilement que l'établissement dépositaire étranger, en remettant les titres aux héritiers, sans ordonnance d'envoi en possession, ne se rend coupable d'aucun préjudice à l'encontre du Trésor français : ce qui lui cause préjudice, c'est le défaut de déclaration de l'héritier, non la remise des titres. L'intérêt de la banque étrangère sera de ne pas rebuter la clientèle française : elle se rendra complice de la fraude, d'autant plus facilement, qu'elle courra peu de risques. Comme par le passé, ce qui l'inquiétera avant tout, pour se décharger de toute responsabilité à l'égard des ayants droits, sera de s'assurer de la qualité des revendiquants : elle ne remettra les titres que sur le vu d'actes de notoriété ou d'intitulés d'inventaire. Pour ne pas sonffrir de quelque discussion entre cohéritiers ou de la survenance d'un prétendant nouveau, elle s'assurera du concours de tous les héritiers désignés dans ces actes, comme étant les ayants cause du défunt. En présence d'un légataire, l'établissement dépositaire vérifiera le titre et la personnalité du prétendant. Si un désaccord, un procès s'est élevé entre les successibles, la prudence lui commandera de surseoir à la remise des titres. Toujours, il aura soin de s'assurer de la condition des successibles, qui se présenteront, et d'exiger, à ce sujet, toute justification utile, afin de ne pas risquer de remettre les titres à un individu en état de faillite ou à un incapable.

En procédant ainsi, en s'entourant de toutes les précautions désirables, l'établissement étranger échappera à peu près complètement au danger d'une action en responsabilité dirigée contre lui ; l'article 56 restera lettre morte.

Quant aux sanctions très graves prévues par la loi, au cas de contravention à l'art. 52, elles ne sont pas de nature à intimider les fraudeurs, pas plus que ne les ont découragés les sanctions prévues par les différentes lois de finances, qui se sont succédées depuis la guerre : ils savent qu'elles sont très rarement appliquées.

Quoiqu'on fasse, la fraude est assez ingénieuse pour arriver à ses fins et ses moyens d'action progressent généralement, au fur et à mesure que l'impôt devient plus lourd.

DEUXIÈME PARTIE

Les dispositions de la loi du 13 juillet 1925 ne procèdent-elles pas d'une idée unique : celle que l'État est héritier réservataire ?

CHAPITRE PRÉLIMINAIRE

L'État est créancier de l'impôt de mutation par décès

Chaque fois que le projet gouvernemental prévoyait une dérogation à l'un des principes du droit civil, l'exposé des motifs la justifiait, comme nous l'avons vu, par la nécessité de déjouer la fraude. On peut se demander si tel était le seul but des préparateurs de la loi du 18 juillet 1925 et si ceux-ci, en proposant des modifications au droit civil en matière de successions, ne s'inspiraient pas d'une

considération étrangère : celle d'accentuer le caractère d'héritier réservataire de l'État. Cette préoccupation d'ailleurs est à peine masquée, quoiqu'on en ait rien voulu laisser paraître, pour ne pas inquiéter l'opinion publique encore hostile à cette idée. Le ministre des Finances n'a-t-il pas affirmé à la deuxième séance de la Chambre des députés du 24 février 1925 « L'État, si on l'envisage en sa qualité de créancier des droits de mutation, est en quelque sorte un héritier. Comme tel il est fondé à demander le rapport (des biens donnés) à la succession des donateurs ».

Une telle déclaration va à l'encontre de la théorie, communément admise, que l'État perçoit les droits de mutation par décès en qualité de créancier et nullement en qualité d'héritier. En principe, ces droits sont établis, à raison de la garantie et de la sécurité que donne l'État aux transmissions de propriété. C'est en raison de ce caractère et de ce fondement que le législateur du 22 frimaire, an VII, considérait qu'ils ne pouvaient pas s'imputer sur le capital, sinon il y aurait eu confiscation partielle des biens, dont la loi doit garantir la possession au propriétaire. C'est pourquoi la loi de l'an VII avait établi les tarifs des droits de mutation par décès, de telle sorte qu'ils ne puissent jamais dépasser le revenu d'une année des biens dépendant de la succession. Les rédacteurs de la loi avaient bien spécifié, qu'en aucun cas, le paiement des droits de mutation ne devait contraindre le nouveau propriétaire à la vente des biens qu'il venait de recueillir. Les meubles, produisant un revenu moindre que les immeubles, étaient soumis à un

tarif moins élevé. Les dettes n'étaient pas déductibles, car le service rendu par l'État est le même, qu'il y ait des dettes ou non. Les droits de mutation devant porter sur les revenus, la loi ne prévoyait qu'un privilège du Trésor sur les revenus, puisqu'en aucun cas on ne devait en venir à l'aliénation de l'héritage.

Actuellement, la plupart des caractères, qu'avait l'impôt de mutation par décès à son début, ont disparu. Il n'en reste pas moins vrai qu'en principe, il constitue pour l'État un droit de créance et non un droit d'héritage. Admettre que l'État possède dans les successions un droit héréditaire, ce serait admettre qu'il a sur les biens des particuliers, un domaine éminent. Or c'est là une thèse définitivement rejetée par la Révolution française. Admettre que l'Etat a un droit héréditaire, ce serait admettre qu'il peut, malgré le propriétaire, prélever une part dans sa succession; or ce serait contraire à l'art. 17 de la Déclaration des Droits de l'Homme du 26 août 1789, qui pose le principe de l'inviolabilité de la propriété et qui continue de s'imposer au législateur comme coutume constitutionnelle. Notre droit civil, qui ne reconnaît à l'État un droit héréditaire qu'à défaut d'héritiers ou de légataires, fonde le droit successoral sur la volonté expresse ou présumée du propriétaire ; or il est contraire à la volonté du propriétaire que l'Etat prélève une part de sa succession.

Pour ces raisons la jurisprudence a constamment refusé de voir dans l'impôt de mutation par décès autre chose qu'un droit de créance de l'Etat.

« Attendu, dit un arrêt de la Cour de Cassation du

23 juin 1857 (1) qui a définitivement fixé la jurisprudence, que le droit de mutation par décès n'a pas de garanties particulières qui précèdent son origine ou qui soient inhérentes à sa nature, que, s'il est possible de le rattacher historiquement, par quelques traits d'analogie, à certaines redevances féodales, telles celles de relief ou de rachat, il en diffère essentiellement par son principe et par son objet ; attendu en effet que ces redevances supposent une concession primitive dont elles auraient été le prix, impliquant une division de la propriété féodale en deux parts : l'une dominante, qui, sous le nom de domaine direct ou éminent, restait au suzerain, l'autre subordonnée et dépendante, qui, sous le nom de domaine utile, aurait été seule l'objet de la concession et ne devait passer aux successeurs du concessionnaire, que sous les conditions d'une investiture présumée ; que, représentant ainsi aux mains du seigneur le caractère le plus élevé du droit de propriété, elles constituaient par une conséquence de leur origine et par leur objet, un droit réel contre lequel ne pouvait prévaloir aucun droit du chef du vassal....., attendu que l'impôt de mutation n'offre avec ces anciennes redevances, aucun trait juridique de ressemblance ; que, pour lui attribuer les qualités d'un droit réel devant s'exercer par prélèvement, plutôt qu'à titre de créance sur les biens à déclarer, il faudrait, à défaut d'une loi, le supposer dérivant d'un droit de propriété ou de copropriété de l'Etat et le considérer comme la condition d'une concession primitive et le prix d'une

(1) Inst[on] n° 2114 § 8.

investiture nécessaire à chaque mutation ; qu'une semblable thèse empruntée au régime féodal, avec une extension qu'il ne comportait pas même alors, serait non seulement un démenti à la vérité historique, mais aussi une négation de tous les principes de notre droit public et de notre droit civil, soit sur la nature et la condition d'existence de l'impôt, soit sur la plénitude et l'indépendance du droit de propriété, tel qu'il est défini avec une énergique précision par les art. 544 et 545 du code civil ; qu'ainsi caractérisé par son principe et par son objet, l'impôt, quel qu'il soit, loin de supposer une propriété imparfaite et subordonnée, est la plus parfaite confirmation du droit naturel de propriété ; qu'il constitue donc par lui-même, non un droit réel sur les biens du redevable, mais une obligation purement personnelle de celui-ci ».

Légalement l'Etat n'est pas héritier ; il n'a pas les droits reconnus aux héritiers de faire apposer les scellés, de dresser inventaire et de contraindre au partage et, si c'est nécessaire, à la vente des valeurs de la succession : il perçoit toujours l'impôt en argent et jamais en nature.

Toutefois, l'impôt sur les successions tend de plus en plus à revêtir les caractères d'un prélèvement sur le capital, ressemble de plus en plus à l'exercice d'un droit héréditaire de l'Etat. Désormais, les biens sont taxés non plus en considération du revenu qu'ils sont susceptibles de produire, mais en considération de leur valeur en capital ; aussi il n'y a plus un tarif différent pour les meubles et pour les immeubles. L'Etat, tendant à prendre une part dans la succession, ne peut la prélever que sur le patri-

moine héréditaire net; c'est pourquoi, pour le calcul de l'impôt, on admet, depuis 1901, la déduction des dettes. — Le privilège du Trésor, en garantie du paiement des droits de mutation par décès, porte désormais non seulement sur les revenus, mais également sur le capital héréditaire, depuis la loi de 1911.

Les droits, établis en considération du degré de parenté des héritiers ou légataires, de proportionnels sont devenus progressifs; ils atteignent des taux énormes pouvant aller jusqu'à 80 %, faisant au capital héréditaire une brèche que l'héritier ne songera pas à réparer; l'héritier recueillera en fait seulement ce que l'Etat n'aura pas prélevé. Le caractère successoral des droits de l'Etat est encore accru du fait de l'établissement par la loi de 1917, de la taxe successorale qui est calculée sur l'actif global de la succession et avant partage entre les héritiers.

Non seulement l'Etat tend à devenir héritier, mais il tend à devenir héritier à réserve : il prend sa part, dont personne ne peut le priver, avant l'héritier et il dispose pour la recueillir, d'un privilège spécial.

C'est l'idée que l'Etat possède dans toute succession, un droit de succession réservataire, qu'il convient de faire respecter, qui anime les auteurs du projet, dont sortit la loi de finances du 13 juillet 1925. C'est cette idée qui fit proposer d'assujettir les donations entre vifs aux mêmes droits que les mutations par décès et d'exiger le rapport de ces libéralités à la masse pour le calcul de la taxe successorale.

C'est pour éviter toute atteinte à la réserve de l'Etat que furent prises les dispositions des art. 45, 51 et 52 de la loi du 13 juillet 1925.

CHAPITRE PREMIER

L'article 45 de la loi du 13 juillet 1925 procède du même esprit que l'article 918 du code civil et a pour but d'éviter toute atteinte à la réserve héréditaire de l'Etat.

Le régime successoral français est en principe fondé sur l'idée de l'autonomie de la volonté du défunt.

Toutefois, le législateur a limité, dans quelques cas et partiellement, la liberté pour celui-ci de choisir ses successeurs : il a établi au profit de certaines catégories d'héritiers, des réserves : ces héritiers ont légalement droit à une part de succession, dont le défunt ne peut les priver. Toutes les fois que la loi limite ainsi la liberté individuelle, les individus tentent, par tous les moyens, d'échapper aux dispositions qui les gênent : le législateur est obligé de prendre des mesures pour assurer l'exécution de ses décisions. Pour éviter que ne soit tournée la loi

établissant la réserve, il fallut promulguer la loi du 17 nivôse an II et plus tard l'article 918 du code civil.

Le législateur reconnaît à l'Etat certains droits sur l'actif héréditaire et décide que nul ne peut les éluder; il établit à son profit en quelque sorte une réserve. Aussitôt la personne, dont la mort est envisagée, de concert avec ses héritiers ou légataires, va tenter d'échapper à l'application de la loi fiscale. Le législateur va être contraint d'intervenir pour déjouer ses calculs: c'est l'objet de l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925.

L'article 45 de la loi du 13 juillet 1925 poursuit le même but que l'article 918 du code civil. Ses dispositions ont avec celles de l'article 918 du code civil une très grande analogie.

L'article 918 dispose que la valeur en pleine propriété des biens aliénés, soit à charge de rente viagère, soit à fonds perdu, ou avec réserve d'usufruit à l'un des successibles en ligne directe, sera imputée sur la portion disponible, et l'excédent, s'il y en a, sera rapporté à la masse.

L'article 45 de la loi du 13 juillet 1925 dispose que toute valeur mobilière, tout bien meuble ou immeuble appartenant pour l'usufruit au défunt et pour la nue propriété à ses présomptifs héritiers ou légataires, sera considéré, pour le calcul des droits de mutation par décès, comme faisant partie de la succession pour la pleine propriété.

A première vue, il semblerait qu'il n'y eût entre ces deux textes aucun point commun, ou tout au moins qu'une analogie bien lointaine. Le texte civil prévoit différents cas d'aliénation ; le texte fiscal ne parle pas d'aliénation et vise un cas quelconque de

démembrement de la propriété entre la personne, dont le décès est envisagé, et ses présomptifs héritiers. Le texte civil prévoit que l'aliénation à charge de rente viagère ou avec réserve d'usufruit, vaudra comme donation ; le texte fiscal, envisageant la division de la propriété, décide qu'elle sera considérée au point du vue fiscal comme n'ayant pas été opérée.

On doit reconnaître que l'art. 918 du code civil a un champ d'application plus étendu que l'art. 45 de la loi du 13 juillet 1925; il s'applique non seulement aux aliénations avec réserve d'usufruit, mais encore à celles faites à charge de rente viagère où à fonds perdu; l'art. 45 de la loi du 13 juillet 1925 s'applique seulement aux aliénations avec réserve d'usufruit, car il est apparu que c'est dans ce cas surtout qu'il y avait à craindre des fraudes : le vendeur n'a que bien peu d'intérêt à ce que le prix soit payé, il garde la jouissance de son bien, continue à vivre comme par le passé, il y a beaucoup de chances qu'il ne réclame pas son dû.

L'article 45 ne vise pas seulement les aliénations avec réserve d'usufruit, mais tous les démembrements de la propriété ayant pour résultat de faire aller l'usufruit sur la tête du défunt, la nue propriété sur celle des présomptifs héritiers. Ce démembrement peut avoir sa source, soit dans la loi, soit dans une libéralité du défunt, c'est-à-dire dans une donation ou un testament, soit dans une convention à titre onéreux. Dans le premier cas, quoique la loi ne le prévoie pas expressément, nous avons soutenu que la présomption de l'article 45 était inapplicable. Dans le cas de donation, nous avons vu que la règle

de l'article 45 était mise de côté, si l'acte était régulier, ou plus exactement, si le droit de donation a été perçu. En cas de legs, la présomption s'appliquera, mais il est très rare que le testament réalise le démembrement de la propriété. L'article 45 ne s'appliquera guère qu'aux aliénations à titre onéreux de la nue propriété ; or c'est là le cas prévu par l'article 918 du code civil.

L'art. 918 considère de telles aliénations comme des donations, l'art. 45 les assujettit aux droits de mutation par décès, mais il ne faut pas oublier que dans le projet primitif où figurait notre texte, il n'y aurait plus eu à faire de distinction entre donations et successions, les droits ayant été les mêmes ; le Parlement a repoussé l'assimiliation, mais il n'est pas possible de se méprendre sur l'esprit de l'article 45 ; il est le même que celui qui a inspiré l'art. 918 du code civil.

La présomption de l'art. 45 de la loi du 13 juillet 1925 est soumise aux mêmes conditions d'application que celle de l'article 918. Toutes deux sont exceptionnelles et les textes qui les établissent doivent être interpretés restrictivement. — Pour leur application, il n'y a pas lieu de distinguer suivant la nature des biens qui font l'objet de l'aliénation avec réserve d'usufruit : peu importe aussi la nature ou la qualification de la convention qui constate cette aliénation, celle-ci proviendrait-elle d'un partage, acte délaratif (1). Dans les deux cas, l'application des présomptions dépendra de l'état des conventions au moment du décès. Les présomptions de l'art. 918

(1) Cass. 25 nov. 1839, S. 1840-1-34, D. 1840-1-14.

du c. civ. et 45 de la loi du 13 juillet 1925 s'appliquent donc au cas de vente de la pleine propriété, suivie du rachat de l'usufruit, du moment que le titulaire de l'usufruit, au moment du décès, était le défunt, et celui de la nue propriété, le présomptif héritier. Par contre, elles ne s'appliquent pas si la vente de l'usufruit a suivi la vente de la nue propriété par le défunt ; jusqu'au décès, des évènement peuvent survenir et transformer l'acte litigieux qui peut être résolu rétroactivement, transformé par une convention nouvelle. Il s'agit d'une question de quotité disponible et de consistance de la succession ; c'est donc au moment du décès qu'il faut se placer. L'article 918 vise une aliénation consentie à un successible en ligne directe, l'article 45 parle d'héritiers présomptifs. Après controverse, la plupart des auteurs et des arrêts admettent qu'il faut entendre le mot successible, employé par l'article 918, dans le sens d'héritiers présomptifs (1).

Cette interprétation découle des travaux préparatoires ; d'ailleurs si le texte envisageait seulement les personnes venant à la succession, il eût été trop facile pour elles d'éluder la présomption légale, en renonçant. — La présomption de l'art. 918 s'applique donc aux mêmes personnes que l'article 45. Toutefois, le texte civil ne prévoit pas de présomption d'interpositon de personnes ; certains arrêts, notamment un arrêt de la Cour de Rouen (2) faisaient application de cette présomption, sous prétexte que l'article 911 n'est pas restrictif et

(1) Angers 1879. D. 1880-2 137. — Paris 2 février 1881, S. 1881 2 112.

(2) Sous Cass. 17 décembre 1857, D. 58-1-108.

doit s'appliquer aussi bien à l'incapacité restreinte qu'à l'incapacité absolue ; mais ils furent cassés.

Dans le cas de l'art. 918 du code civil, comme dans celui de l'art. 45 de la loi du 13 jnillet 1925, l'aliénation est valable et définitive : elle produit tous ses effets dans les rapports de l'aliénateur et de l'acquéreur, mais au décès de l'aliénateur, la valeur à cette époque des biens aliénés est comprise dans la masse héréditaire pour le calcul de la réserve des descendants, (art. 918) des droits de l'Etat (art. 45 de la loi du 13 juillet 1925).

Contre la présomption de l'art. 918 et contre celle de l'art. 45 de la loi du 13 juillet 1925, la preuve contraire est admise. Ce n'est pas douteux pour ce qui est de l'art. 45 ; en ce qui concerne l'art. 918, les Cours d'Appel l'admettent également, car l'art. 918 n'annule pas l'acte à titre onéreux , qui vaut comme acte à titre gratuit ; l'art. 918 ne prononçant pas une nullité, on peut faire la preuve contraire (1). Toutefois la Cour de Cassation n'admet pas cette interprétation.

En dépit de quelques divergences, les présomptions de l'article 918 et de l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925 présentent de singulières analogies, quant à leur but et à leurs conditions d'application, Il semble qu'on puisse légitimement conclure de ces similitudes, que les deux textes sont animés du

(1) Angers 17 juillet 1829, Sous Cass. 26 janvier 1836, D. 36-1-43.
Amiens 20 août 1840, Sous Cass. 30 nov. 1841. *Journal du Palais*, 1842-1-736
Laon 11 mars 1845, confirmé par la Cour d'Amiens, Sous Cass. 19 août 1847, D. 1848-1-202, S. 1849-137.
Rennes 2 mars 1897, Sous Cass. 26 juillet 1899, S. 1900-1-177, D. 1902-1-433.

même esprit ; ils se proposent de protéger le droit successoral d'héritiers particulièrement dignes d'intérêt : l'art. 918 celui des héritiers à réserve de droit civil, l'art. 45 celui de l'Etat, qui sans être être reconnu légalement, existe en fait.

CHAPITRE II.

L'article 51 s'inspire de l'idée que l'Etat a un droit héréditaire qu'il importe de protéger.

Les dispositions de l'article 51 de la loi du 13 juillet 1925, comme celles de l'article 45 ont pour but de sauvegarder le droit de succession réservataire, que possède en fait l'Etat. Toutefois, nous ne retrouvons pas, en droit civil, un texte analogue pour protéger les héritiers à réserve. C'est qu'en droit civil, la renonciation des successibles ne peut porter atteinte à la réserve, elle ne peut qu'augmenter la part de celui auquel elle est reconnue : l'héritier à réserve est toujours appelé à la succession en première ligne, soit seul, soit en concours avec des successibles non réservataires ; il ne peut toujours se priver volontairement de sa part, on ne peut la lui enlever frauduleusement par le fait d'une renonciation : celle de l'héritier ou du légataire en concours avec lui ne peut que lui profiter,

En droit fiscal, les droits de l'Etat varient en raison du degré de parenté avec le défunt et avec l'importance de la succession. Or, il arrivera que la renonciation de l'héritier appelé par la loi civile ou du légataire institué, profitera à un successible d'un degré de parenté plus rapproché du défunt. Dans ce cas, l'application stricte du principe : l'héritier renonçant est censé n'avoir jamais été héritier, aurait pour conséquence de donner ouverture à des droits moins élevés que ceux qu'aurait à payer le renonçant. La maxime de l'article 785 du code civil « l'héritier renonçant est censé n'avoir jamais été héritier » est opposable aux créanciers, elle doit donc l'être à l'Etat, s'il est créancier de l'impôt de mutation par décès, à moins qu'il ne puisse prouver une fraude ou une simulation.

Si l'Etat, au contraire, a une réserve spéciale dans les successions, il a des droits préférables à ceux des héritiers et légataires civils : la détermination du montant de ces droits ne peut pas être à leur merci. Il est logique que leur renonciation puisse profiter à l'Etat, de même que celle des successibles ordinaires accroit la part des héritiers à réserve du droit civil. Il n'est pas logique que des personnes qui légalement auraient dû recueillir la succession, en profitant de la faculté de renonciation que leur concède la loi, puissent priver des droits auxquels il pouvait légitimement prétendre, le Trésor qui a un droit héréditaire préférable au leur.

A notre avis, l'article 51, dans l'esprit des rédacteurs du projet de loi, ne pouvait se justifier que par la nécessité de protéger le droit de succession réservataire que possède en fait l'Etat.

CHAPITRE III

L'article 52 met l'Etat dans une situation plus avantageuse que les héritiers du sang

La loi du 13 juillet 1925 ne se contente pas de protéger le droit héréditaire de l'État, en lui étendant une partie de la réglementation établie en faveur des héritiers à réserve et de compléter cette réglementation, pour le cas où elle serait insuffisante; elle fait encore de l'État un héritier ayant des garanties supérieures aux héritiers civils. Déjà il percevait sa part avant eux, désormais, il limitera dans son intérêt, la saisine qui leur était reconnue.

Il y a, dans la suppression même limitée de la saisine, une preuve que l'État se considère comme propriétaire éminent de l'hérédité, comme seul héritier du défunt. L'héritier du sang continue, sans avoir de formalité à remplir, la possession du « *de cujus* », quand le fisc l'y autorise; il doit recevoir une investiture de l'autorité publique, lorsque,

pour la sauvegarde de ses droits, l'État juge nécessaire de l'exiger. On revient à une situation identique à celle qui existait sous la féodalité, quand le seigneur avait un droit de propriété éminent sur tous les patrimoines : à cette époque toute personne qui mourait était censée se dessaisir de ses biens entre les mains de son seigneur ; les héritiers du sang étaient obligés de les reprendre ensuite du seigneur, qui les ensaisinait, les envoyait en possession, moyennant le paiement de droits de mutation. La situation est redevenue la même : le seigneur est maintenant l'État, qui fixe librement la quotité des droits qu'il lui plaît de percevoir et, pour en assurer le recouvrement, les formalités à remplir par les héritiers auxquels il concède le domaine utile de l'hérédité.

Si l'Etat est seulement créancier de l'impôt de mutation par décès, il n'y a aucune raison de restreindre à son profit la saisine héréditaire.

L'envoi en possession n'a jamais été créé en faveur des créanciers. Certains auteurs l'ont contesté : on ne l'exige pas, prétendent-ils, des héritiers du sang, car, continuateurs de la personne du défunt, ils sont tenus de toutes les charges qui lui incombent, celles-ci dépasseraient-elles l'actif qu'ils ont recueilli. Légitimement, on ne pouvait exiger que de simples successeurs aux biens fussent tenus des dettes du défunt, au delà de l'actif qu'ils recueillaient : ils ne pouvaient être tenus des dettes de la succession qu'*intra vires successionnis*, mais dans l'intérêt des créanciers, pour que les successeurs ne profitent de leur situation privilégiée pour repousser toute réclamation des ayants droit, il est

nécessaire que soient déterminés les biens recueillis par eux, et à concurrence de la valeur desquels ils pourront être poursuivis.

Une telle conception est contraire à la tradition historique. Saisine et envoi en possession sont une conséquence de l'antique théorie de la copropriété familiale. Pendant longtemps, seule la famille était considérée comme propriétaire, son chef actuel n'avait que l'exercice du droit de propriété, il était l'administrateur du patrimoine qui ne pouvait sortir de la famille. A sa mort, l'administration du patrimoine se transmettait à son successeur sans qu'il y ait de mutation, car la famille était seule propriétaire. La solidarité familiale disparut en droit, puis en fait; chacun est devenu maître de son bien, dont il peut disposer à son gré, après son décès. Mais de l'ancienne conception il est resté l'institution de la saisine, en vertu de laquelle la possession de l'hérédité se transmet immédiatement du défunt à ses héritiers, aux membres de sa famille, et l'institution de l'envoi en possession destinée à sauvegarder les droits de la famille, des plus proches parents en présence d'étrangers ayant une vocation héréditaire beaucoup moins justifiée que les héritiers du sang, continuateurs de la personne. C'est par mesure de méfiance pour ces personnes étrangères à la famille : le conjoint, les frères et sœurs légitimes ou naturels de l'enfant naturel, les légataires qui recueillent une partie du patrimoine familial que la loi les soumet à des formalités. De la sorte le tribunal peut vérifier la qualité de la personne qui demande à recueillir la succession, la régularité du titre qui l'institue, s'il s'agit d'un légataire ;

il peut dresser une liste exacte des valeurs recueillies par le successeur qui a demandé l'envoi en possession et prendre toutes les mesures nécessaires pour assurer la restitution, au cas où des héritiers légimes prévenus par la publicité légale se présenteraient.

D'autre part, la jurisprudence refuse de voir dans l'envoi en possession une institution établie en faveur des créanciers ; elle considère que le conjoint survivant, les frères et sœurs légitimes de l'enfant naturel, quoique n'étant pas héritiers du sang continuent la personnalité du défunt ; que dans ces conditions ils sont tenus de toutes les dettes du défunt, même si elles excèdent la part recueillie. L'envoi en possession n'a donc pas pour objet de déterminer cette part dans l'intérêt des créanciers : ce ne peut être qu'une institution garantissant les héritiers légitimes contre les étrangers à la famille (1).

Les arrêts de jurisprudence sont particulièrement nets, en ce qui concerne le conjoint «Attendu que s'il est appelé successeur irrégulier pour le distinguer des héritiers du sang, le conjoint survivant appelé à l'hérédité à défaut de parents n'en est pas moins un successeur à l'universalité des biens du défunt; qu'il a, bien que n'étant pas héritier du sang, un droit héréditaire qu'il tient de la loi et qui lui fait activement et passivement la même situation qu'aux autres héritiers, que seulement, à la différence des héritiers du sang, qui ont la saisine légale des biens

(1) Cass. 13 août 1851 - S. 1852-1-657 - Toulouse, 16 mars 1882 - S. 1883-II-75.

délaissés par le défunt, le conjoint doit se faire envoyer en possession, mais que l'effet de l'envoi en possession remonte au jour du décès et produit les mêmes effets que la saisine légale, vis à vis des héritiers légitimes, que par suite représentant de l'universalité des droits du défunt et continuateur de sa personne, il est tenu des obligations de ce dernier, comme pourraient l'être les héritiers du sang ». De même que la demande en délivrance imposée aux légataires n'est pas établie en faveur des créanciers, qui n'ont aucun moyen de la connaître, si elle est amiable, de même la formalité de l'envoi en possession n'existe pas en faveur des créanciers, mais en faveur des héritiers légitimes. L'Etat est créancier de la succession, même si on considère le caractère spécial de sa créance.

Si l'État est un créancier, quoique intéressé à connaître la consistance de la succession plutôt pour la détermination du montant de ses droits que pour leur recouvrement, il n'a droit à aucune des garanties établies en faveur des héritiers légitimes. La loi du 13 juillet 1925, au contraire, en établissant au profit de l'État une institution qui existait en faveur des seuls héritiers légitimes, le traite, au mépris de la tradition historique, en héritier. Il faut reconnaître qu'il ne jouit des prérogatives de cette qualité que dans un nombre de cas relativement limités : lorsqu'il existe des successions régies par la loi française et comprenant des biens situés à l'étranger ; mais ce qu'il importe de dégager c'est l'idée qui était à la base de l'art. 52. Or dans l'esprit des rédacteurs du projet, ses dispositions devaient avoir un caractère plus général ;

elles devaient s'appliquer à toutes les successions ouvertes en France, comprenant des valeurs mobilières. Seules des raisons d'ordre économique graves ont pu faire écarter le projet pour les valeurs héréditaires situées en France.

L'intention des auteurs du projet de faire de l'Etat un héritier se manifeste encore clairement dans la sanction qu'ils entendaient appliquer aux héritiers et légataires qui se seraient mis en possession de valeurs héréditaires, sans se conformer à l'obligation de l'envoi en possession. Ils auraient été frappés d'une amende égale au montant de l'avoir dissimulé, ce qui revenait à les priver de leur part dans les biens divertis. Or, c'est là, la sanction infligée par l'article 792 aux héritiers qui, en vue de frustrer leurs cohéritiers, se rendent coupables de détournement de valeurs héréditaires : ils sont considérés comme héritiers purs et simples et ne prennent aucune part dans les objets divertis ou recélés. L'Etat était donc considéré comme cohéritier.

Le divertissement de valeurs héréditaires par l'héritier aux dépens des autres successibles constitue un délit; il implique l'existence d'une intention frauduleuse. La même intention frauduleuse devait être prouvée pour l'application à l'héritier qui n'avait pas fait de déclaration ou en avait fait une inexacte, de la sanction prévue par l'article 53. C'est dans ce sens que doit être interprété le mot « sciemment » employé par le texte.

« Le contribuable qui de bonne foi ignore qu'une succession s'est ouverte à son profit et qui n'a pas fait sa déclaration en temps utile s'expose à la simple pénalité ordinaire, dont le Ministre des Finances

peut lui faire remise, après avis du comité des remises et transactions. Il n'y a vraiment faute caractérisée, que lorsqu'il y a connexité entre l'absence de déclaration et la prise de possession. La disposition est donc conforme à l'intérêt des héritiers, des « légataires », pour reprendre l'expression de la loi de frimaire.

Enfin, on nous oppose le mot « sciemment ». Mais ce mot, nous le trouvons à toutes les pages de notre code fiscal. Je ne vois pas qu'on puisse vraiment rédiger un texte de façon plus claire et je dirai plus bienveillante pour les contribuables, puisque la pénalité est subordonnée à la double condition que l'intéressé n'ait pas fait de déclaration et ait pris possession; ce qui implique bien l'intention frauduleuse, je crois.

(Déclarations de M. Caillaux, ministre des finances, au Sénat — Débats parlementaires, 2me séance du 30 mai 1925 p. 1121).

Cette déclaration du Ministre des Finances prouve qu'en matière fiscale comme en matière civile, pour que soit appliquée à l'héritier la sanction du divertissement et du recel, il faut une intention frauduleuse. Quant à soutenir que le seul fait de la prise de possession sans déclaration suffit à prouver l'intention frauduleuse, cela est plus contestable. Quoique en principe « nul n'est censé ignorer la loi », en fait il arrive que certaines personnes ne la connaissent pas; aussi l'Administration de l'enregistrement prescrit-elle à ses agents, pour appliquer la sanction prévue à l'art. 53, de prouver, outre la prise de possession et le défaut de déclaration, que les contrevenants ont violé « sciemment » la loi ;

c'est cet élément qui constitue l'élément du délit, qui prouve que l'héritier a voulu s'approprier une partie de la succession, sans en acquitter les droits.

La sanction proposée par les rédacteurs du projet a semblé exagérée; elle a été réduite à une amende égale à la moitié de l'avoir dissimulé.

Elle ne correspond plus à la pénalité édictée par l'art. 932 du code civil contre l'héritier qui se rend coupable de divertissement ou de recel ; mais on voit que les dispositions des art. 52 et 53 de la loi du 13 juillet 1925 ont été inspirés, à leur origine, par l'idée que l'Etat était héritier.

Le projet comportait même pour l'Etat une situation privilégiée par rapport aux héritiers légitimes. L'envoi en possession est établi pour sauvegarder les droits des héritiers légitimes en présence d'étrangers, et non pour protéger une catégorie d'héritiers à l'encontre d'une autre, au cas où plusieurs degrés seraient appelés à la succession ; aucune exception à cette règle n'existe, même en faveur des réservataires.

L'Etat, qui tend à se reconnaître un droit héréditaire supérieur à celui des héritiers civils, aurait, en raison sans doute d'une opposition d'intérêts plus grande entre lui et les successibles civils que celle existant entre ces derniers, exigé dans tous les cas un envoi en possession des personnes prétendant à la succession. Sans contester la nécessité de protéger les droits de l'Etat à l'encontre des héritiers légitimes, trop enclins à considérer l'hérédité comme leur ayant toujours appartenu et les droits de mutation perçus à l'occasion du décès comme spolialeurs, nous devons reconnaître que la prérogative

accordée à l'Etat apparaît comme exorbitante du droit commun et ressemble beaucoup au domaine éminent de l'ancien régime. L'Etat se comporte de plus en plus comme l'unique seigneur et maître des patrimoines privés.

Le jour est proche, où il ne se contentera pas de se prévaloir des garanties qui protègent les héritiers ; le moment propice venu, il proclamera bien haut son droit héréditaire.

CONCLUSION

Le grand mérite de la loi du 13 juillet 1925 est de s'être préoccupée de prévenir la fraude et de réaliser l'égalité fiscale. Le législateur a compris que, pour assurer l'équilibre budgétaire, il n'était pas possible d'augmenter continuellement le taux des impôts existants et d'en créer de nouveaux ; qu'au contraire, en agissant ainsi, on s'exposait à voir se multiplier les moyens frauduleux pour y échapper, tandis qu'en combattant la fraude et en la supprimant dans la mesure du possible, on pouvait espérer récupérer des sommes importantes. Pour y arriver, deux moyens s'offraient à lui : 1° intimider les fraudeurs par la menace de pénalités très lourdes, sans rien changer à la législation existante ; 2° empêcher la fraude en modifiant les principes établis. Le premier procédé n'a pas été négligé par la loi du 13 juillet 1925. Il est susceptible de produire un effet utile. Toutes les lois fiscales l'ont employé plus ou

moins, mais l'expérience montre qu'il n'est pas susceptile d'enrayer complètement la fraude. Le moyen préventif est préférable : il rend inutile la sanction en rendant impossible le délit.

C'est celui employé par les articles 45, 51 et 52. Leurs dipositions pourront avoir un effet appréciable, mais le but poursuivi, comme il arrive toujours, ne sera pas pleinement atteint. Les fraudeurs qui ne pourront se soustraire à l'impôt, en employant certains procédés, auront recours à d'autres moyens qu'il sera difficile à l'administration de découvrir. La vraie cause du mal est dans l'élévation excessive des impôts existants, le remède serait dans la diminution de leur taux, aussitôt que les circonstances le permettront.

Si le but poursuivi par le législateur justifie en partie les moyens employés, il est toutefois regrettable de constater que ceux-ci consistent dans des dérogations apportées aux principes du droit civil. On s'habitue mal à la création, à côté du droit civil qui est le droit commun, d'un droit civil fiscal, spécial aux relations de l'Etat avec les particuliers et dont les dispositions sont en contradiction avec celles du premier. Surtout, il est regrettable de voir apporter des modifications au droit civil, en raison de préoccupations fiscales, comme le fait l'art. 52. Le droit civil est distinct du droit fiscal : son évolution ne peut être déterminée ni influencée par des considérations différentes de celles qui l'ont fait établir, notamment par des considérations d'ordre fiscal. Le droit civil, qui règle les rapports de particulier à particulier, a trait à la famille, à la propriété, ainsi qu'aux institutions et conventions qui

en dérivent. C'est d'après les conditions mêmes de la vie sociale qu'il s'est formé et c'est la transformation progressive de ces conditions qui doit seule entraîner la modification des lois existantes; il importe de ne les corriger que pour des motifs tirés de leur propre fond et après un examen approfondi des faits et des usages qui peuvent en commander le remaniement. En cela, le droit civil diffère du droit fiscal, dont les dispositions sont modifiées toutes les fois que les besoins de l'Etat l'exigent.

On peut se demander si les articles 45, 51 et 52 de la loi du 13 juillet 1925 n'ont pas été inspirés par l'idée que l'Etat est héritier. Cette idée semble être à la base de la plupart de nos lois de finances et prendre corps de plus en plus : une proposition a même été déposée en vue de reconnaître à l'Etat un droit héréditaire; elle a été non pas rejetée, mais seulement disjointe par la Chambre des députés. Si tel est le fondement des articles 45, 51 et 52, il est regrettable de constater qu'ils procèdent d'une conception des droits de l'Etat sur les successions qui va à l'encontre des principes les plus essentiels de notre droit public basé sur l'idée de l'inviolabilité de la propriété privée et des principes du droit civil qui fonde le régime successoral sur la volonté expresse ou présumée du défunt. Cette idée de l'Etat héritier nous ramène à la notion admise sous l'ancien régime du domaine éminent de l'Etat sur les biens des particuliers, que la Révolution rejeta.

Il serait préférable, à notre avis, que le législateur étudiât les réformes à apporter pour déjouer la fraude, en se basant sur la seule conception de l'Etat créancier. Surtout, il serait dangereux que

persistant dans la voie où il semble s'être engagé, il posât nettement le principe que l'Etat est héritier. S'il en était ainsi, en faisant fi des principes du droit public et du droit civil, on s'engagerait dans la voie de l'arbitraire. L'Etat, héritier en même temps que souverain, augmenterait son droit de succession, à mesure que ses besoins s'accroîtraient, jusqu'au jour où il deviendrait seul propriétaire et seul héritier. Les conséquences au point de vue économique seraient désastreuses. Sachant que les personnes sur lesquelles il porte son affection ne pourraient profiter du fruit de ses efforts et de ses privations, l'individu réduirait son travail au strict nécessaire pour vivre, sachant que sa vieillesse serait assurée sur les fonds d'une caisse de retraite ou d'épargne.

Des capitaux considérables seraient engloutis chaque année dans la caisse des deniers publics; dépensés chaque année, ils ne produiraient plus de revenus, provoquant ainsi une diminution dans le rendement des impôts directs. Les capitaux ainsi engloutis ne se reconstitueraient pas entre deux mutations, ils iraient donc en diminuant; or un pays où les capitaux ne se reconstituent plus s'appauvrit, l'industrie doit aller chercher à l'étranger les ressources dont elle a besoin et se place sous le contrôle de la finance internationale. — La conception de l'Etat héritier, c'est la mort de l'industrie, du commerce et de l'agriculture : celui que le *de cujus* a désigné pour continuer l'exploitation d'un fonds de commerce, d'une usine ou d'une exploitation agricole, qui sont des biens indivisibles, ne pourrait les conserver; il devrait les aliéner pour payer la part du fisc héritier, avec lequel aucun arran-

gement n'est possible. Tout au moins, il devrait emprunter, grever son fonds et faire sombrer l'entreprise. Obligé d'aliéner l'usine, le fonds de commerce, l'exploitation agricole, l'héritier n'aurait plus, pour vivre, qu'à aller louer ses services chez les autres et grossir ainsi la foule des salariés.

Telles sont les conséquences désastreuses auxquelles conduirait l'application du principe de l'Etat héritier. C'est donc un devoir pour le législateur, même pour combattre la fraude, d'éviter de prendre des mesures qui s'inspireraient d'une idée aussi dangereuse et qui, nécessairement, comporteraient une partie de ses inconvénients. L'impôt de mutation par décès étant un droit de créance de l'Etat qui garantit la transmission de la propriété, les moyens employés pour en assurer le recouvrement ne doivent pas être en contradiction avec l'idée que l'Etat est créancier.

Vu par le professeur chargé de lire la thèse :
J. THÉLOHAN.

Vu pour permis d'imprimer :

Rennes, le 1er Juin 1926.
Le Recteur,
L. GÉRARD-VARET.

Vu :
Le Doyen,
CHAUVEAU.

ANNEXE

Texte des articles 45, 51, 52 et suivants de la loi du 13 juillet 1925

Art. 45. — Est réputé au point de vue fiscal faire partie, jusqu'à preuve contraire, de la succession de l'usufruitier toute valeur mobilière, tout bien meuble ou immeuble, appartenant, pour l'usufruit au défunt, et, pour la nue propriété, à l'un de ses présomptifs héritiers ou descendants d'eux, même exclu par testament, ou à ses donataires ou légataires institués, même par testament postérieur, ou à des personnes interposées, à moins qu'il n'y ait eu donation régulière. Sont réputées personnes interposées les personnes désignées dans les articles 911 2e alinéa et 1100 du code civil.

Toute réclamation de ce chef sera prescrite dans un délai de cinq ans, à compter de l'ouverture de la succession.

Art. 51. — En cas de rénonciation à une succession, à un legs ou à une donation, le droit de mutation exigible sur les biens qui, par l'effet de la renonciation, adviennent aux héritiers, donataires ou légataires acceptants, ne peut être inférieur à celui qui aurait été dû par le renonçant s'il avait accepté.

Les tarifs édictés par les articles 19 de la loi du 25 février 1901, 16 de la loi du 31 décembre 1917 et 33 de la loi du 25 juin 1920 seront seuls applicables aux biens qui, par suite de renonciation, reviendront aux départements, communes et autres collectivités, bénéficiant des dits tarifs pour les legs leur profitant personnellement et leur conférant le droit à l'accroissement.

Les dispositions ci-dessus sont applicables aux successions ouvertes antérieurement à la présente loi, dès lors que la renonciation motivant l'exigibilité du droit a eu lieu postérieurement.

Elles ne sont pas applicables aux héritiers en ligne directe.

Art. 52. — Dans tous les cas, où une succession ouverte en France et régie par la loi française comprend des biens mobiliers et immobiliers, de quelque nature que ce soit, déposés ou existant à l'étranger, un envoi en possession spécial de ces biens devra être prononcé sur requête par une ordonnance du président du tribunal de première instance, dans le ressort duquel la succession est ouverte. Cette ordonnance devra contenir l'énumération de tous les biens mobiliers et immobiliers, dont se composent les éléments ainsi décrits du patrimoine transmis.

Le serment sera déféré sur la sincérité de l'énumération.

L'ordonnance sera visée pour timbre et enregistrée gratis.

Cette ordonnance ne sera pas nécessaire, si le jugement d'envoi en possession rendu au profit du conjoint survivant en vertu de l'art. 770 du c. civ. contient l'énumération ci-dessus requise.

Il en sera de même dans le cas où une ordonnance rendue conformément à l'art. 1008 du code civil satisfait aux mêmes prescriptions. Les dispositions de l'art. 5 de la loi du 28 décembre 1895 ne s'appliquent pas aux énonciations de valeurs mobilières étrangères faites dans l'ordonnance prononçant l'envoi en possession de ces valeurs.

Art. 53. — Les héritiers, donataires ou légataires qui, sciemment n'auront pas déclaré dans les délais prescrits par les lois en vigueur, les biens mobiliers ou immobiliers déposés ou existant à l'étranger ou qui en auront pris possession, sans s'être conformés aux dispositions de l'article précédent, seront passibles des sanctions édictées par l'article 21 de la présente loi, sans préjudice des droits de succession sur l'ensemble.

Art. 54. — Les débiteurs, détenteurs ou dépositaires, à quelque titre que ce soit, des valeurs successorales ci-dessus visées, ne pourront, sous peine des sanctions prévues à l'article précédent, en faire la remise aux héritiers, légataires ou donataires, soit directement entre leurs mains, soit indirectement par les mains de tierces personnes, qu'après que l'envoi en possession aura été prononcé dans les conditions prévues à l'article 52.

Art. 55. — Dans les inventaires et dans les actes de notoriété, destinés à établir les qualités des ayants droit à une succession, mention devra être faite de l'obligation qui incombe à ceux-ci d'obtenir l'envoi en possession spécial prévu à l'art. 52 de la présente loi pour justifier de leurs qualités et se faire remettre les valeurs successorales visées au dit article.

Il ne pourra être délivré aucun extrait des dits actes, sans que cette mention y soit reproduite. Tout officier public ou ministériel qui aura contrevenu au présent article sera passible personnellement d'une amende de 500 francs en principal.

Art. 56. — Les contraventions aux articles 52 et 53 de la présente loi donneront ouverture contre les tiers détenteurs, dépositaires ou débiteurs, à une action en responsabilité au profit de tout intéressé.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION 1

PREMIÈRE PARTIE

But et portée des dérogations apportées en matière de successions aux principes du droit civil, par la loi du 13 juillet 1925

CHAP. PRÉLIMINAIRE. — Objet des dispositions des art. 45, 51 et 52 de la loi du 13 juillet 1925..... 13

CHAP. I. — But et portée de l'art. 45 de la loi du 13 juillet 1925..... 16

SECTION I. — En quoi la présomption de l'art. 45 déroge aux principes du droit civil et pourquoi elle a été établie..... 17

SECTION II. — Portée de l'art. 45 de la loi du 13 juillet 1925..... 24

CHAP. II. — But et portée de l'art. 51 de la loi du 13 juillet 1925..... 40

SECTION I. — En quoi l'art. 51 déroge au droit civil et pourquoi il y est dérogé..... 40

Section II. — Portée de l'art. 51 de la loi du 13 juillet 1925 48

CHAP. III. — But et portée de l'art. 52 de la loi du 13 juillet 1925 54

Section I. — En quoi les dispositions de l'art. 52 modifient le droit civil et quelles sont les raisons qui ont décidé le législateur à les prendre 54

Section II. — Portée de l'art. 52 de la loi du 13 juillet 1925 73

DEUXIÈME PARTIE

Les dispositions de la loi du 13 juillet 1925 ne procèdent-elles pas d'une idée unique : celle que l'Etat est héritier réservataire.

CHAP. PRÉLIMINAIRE. — L'Etat est créancier de l'impôt de mutation par décès 83

CHAP. I. — L'art. 45 de la loi du 13 juillet 1925 procède du même esprit que l'art. 918 c. civ. et a pour but d'éviter toute atteinte à la réserve héréditaire de l'Etat .. 89

CHAP. II. — L'art. 51 s'inspire de l'idée que l'Etat a un droit héréditaire, qu'il importe de protéger 96

CHAP. III. — L'art. 52 met l'Etat dans une situation plus avantageuse que les héritiers du sang 98

Conclusion 107

Annexe. — Texte des art. 45, 51, 52 et suivants de la loi du 13 juillet 1925 113